



# **UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E AZIENDALI  
“M. FANNO”**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN  
ECONOMIA E DIRITTO**

**TESI DI LAUREA**

**“IL CONCETTO DI «VALORE IN DOGANA»: ASSETTI  
STRUTTURALI ED ASPETTI APPLICATIVI”**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI**

**LAUREANDO: LORENZO MAZZOCCONI**

**MATRICOLA: 1114797**

**ANNO ACCADEMICO 2017-2018**

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.





# **INTRODUZIONE**

## **1. Il diritto tributario europeo**

- 1.1 La mancanza di una fiscalità propria
- 1.2 L'Ordinamento comunitario
  - 1.2.1 La storia
  - 1.2.2 La struttura
- 1.3 Il rapporto tra l'Ordinamento comunitario e gli Ordinamenti nazionali
- 1.4 Le fonti del diritto tributario europeo
  - 1.4.1 Il diritto primario
  - 1.4.2 Il diritto derivato
  - 1.4.3 Il ruolo della Corte di Giustizia europea

## **2. L'Unione doganale**

- 2.1 Il quadro giuridico vigente e il sistema delle fonti
  - 2.1.1 Dogana 2020
- 2.2 Le novità apportate dal Codice Doganale dell'Unione
  - 2.2.1 L'Operatore Economico Autorizzato
  - 2.2.2 Il diritto al contraddittorio
  - 2.2.3 L'interpello in dogana

## **3. Il valore in dogana**

- 3.1 La determinazione della base imponibile
- 3.2 Il valore di transazione
  - 3.2.1 La semplificazione del valore in dogana
  - 3.2.2 La forfettizzazione del valore
  - 3.2.3 La rilevanza dei legami tra le parti
  - 3.2.4 Articoli 71 e 72 del CDU: elementi da includere e da escludere nella determinazione del valore
- 3.3 Metodi alternativi di determinazione del valore
  - 3.3.1 Valore di transazione di merci identiche
  - 3.3.2 Valore di transazione di merci similari

3.3.3 Valore dedotto

3.3.4 Valore calcolato

3.3.5 Valore ragionevole

3.4 *First sale price*: una disposizione transitoria

#### **4. I diritti di licenza: il rapporto con i dazi e con l'IVA**

4.1 Una differente previsione normativa per i diritti di licenza e per gli apporti

4.2 Gli apporti

4.3 I diritti di licenza nel Codice Doganale dell'Unione

4.3.1 La riferibilità alle merci importate

4.3.2 La condizione di vendita

4.3.3 Lo studio dei contratti

4.4 Il concetto di legame

4.4.1 Il controllo di qualità

4.5 Il rapporto tra dazi e imposta sul valore aggiunto

4.5.1 I documenti che minano il principio di neutralità

4.5.2 La dottrina, la giurisprudenza e la posizione del Ministero delle Finanze italiano

4.6 Il rapporto tra valore doganale e *transfer pricing*

4.6.1 Un necessario coordinamento

4.6.2 Il rapporto tra valore normale e valore doganale

4.6.3 Gli strumenti previsti per la conciliazione dei *TP adjustment* in dogana

## **CONCLUSIONI**

### **Ringraziamenti**

### **Riferimenti bibliografici**

## **INTRODUZIONE**

Il presente elaborato ha come obiettivo quello di analizzare i profili strutturali ed applicativi del valore delle merci presentate in dogana. In tale prospettiva verranno forniti alcuni degli strumenti ritenuti dallo scrivente come i più adeguati al fine di poter comprendere le dinamiche afferenti la materia doganale di seguito trattate.

Il lavoro prodotto è quanto più possibile rapportato al contesto storico attuale con cui le aziende si confrontano, di conseguenza quindi, dove necessario, verranno affrontate tematiche circostanziali relative ai turbolenti mutamenti economici che caratterizzano i mercati attuali in cui queste operano.

L'elaborato è suddiviso in quattro capitoli che verranno di seguito illustrati in estrema sintesi.

Il primo capitolo, di carattere introduttivo, contiene una rapida rassegna circa la struttura e le peculiarità dell'Ordinamento comunitario, evidenziandone la mancanza di una fiscalità propria. Lo stesso analizza inoltre le caratteristiche del diritto tributario europeo e delle sue fonti, mettendone in luce le principali differenze strutturali e applicative con quello nazionale.

Il secondo capitolo mette le basi per il trattamento della materia doganale, ne esamina il quadro giuridico vigente e dà voce alle novità intervenute in occasione dell'inizio della recente vigenza del nuovo Codice Doganale dell'Unione, analizzandone alcune, di particolare interesse dello scrivente, in maggior profondità.

Il terzo capitolo entra nel merito della determinazione del valore delle merci presentate in dogana. Ne studia i differenti metodi e le novità previste dalla disciplina dettata dal CDU.

L'ultimo capitolo infine fa il focus su quella che è la specifica disciplina del valore dei diritti di licenza in dogana. Esamina inoltre il rapporto che intercorre tra i dazi calcolati sul valore delle royalties e l'imposta sul valore aggiunto.



# **Il concetto di «valore in dogana»: assetti strutturali ed aspetti applicativi**

## **1 Il diritto tributario europeo**

L'attuale composizione del diritto tributario europeo è ben lontana dal vedersi attribuire aggettivi quali quelli di compiutezza e definitività.

È necessario chiarire innanzitutto quale sia il ruolo del diritto tributario comunitario e come questo concorra con i sistemi tributari nazionali dei diversi Paesi membri dell'Unione.

Per comprendere il ruolo delle norme di natura fiscale previste a livello comunitario è indispensabile quindi iniziare affermando che lo scopo principale dell'Unione è da ricondursi nella realizzazione di un mercato unico caratterizzato dal gioco della libera concorrenza. Il dovere di tutela di quest'ultima ha spinto quindi l'Unione, da intendersi come l'insieme degli organi che ne regolano l'esistenza, ad interessarsi delle dinamiche afferenti i sistemi tributari propri di ogni Paese membro, con il fine ultimo di impedire che questi possano intervenire nel mercato producendo distorsioni e impedimenti, e quindi falsandone il gioco della libera concorrenza. Già da questa breve riflessione è possibile riscontrare un'accezione "negativa" del diritto tributario europeo, è ossia facile comprendere come questo, tranne per ciò che attiene alla materia doganale, non sia delineabile come una disciplina nuova, autonoma, ma come un insieme di norme strumentali a contrastare ed eliminare gli effetti distorsivi che i vari sistemi tributari nazionali hanno sul mercato.

Proprio per tali ragioni risulta difficile definirlo come un settore autonomo del diritto comunitario, ma al contrario è piuttosto semplice etichettarlo come un diritto concorrente, sussidiario e limitante la potestà normativa dei molteplici sistemi tributari nazionali.

Sono inoltre del tutto estranei quei valori propri dell'interesse fiscale, come la necessità di un progresso sociale e delle istituzioni, la crescita del Welfare State e l'uguaglianza sostanziale degli appartenenti ad una comunità. Tali valori sono, o meglio dovrebbero essere, il fine ultimo dei sistemi tributari nazionali, mirati secondo una logica di capacità contributiva redistributiva della ricchezza, anch'essa assente a livello europeo, a raccogliere il gettito necessario per assicurare ai propri cittadini un, quanto meno, livello

minimo di sostegno proprio di un sistema statale assistenziale.

Risulta quindi a questo punto cristallina la differente natura funzionale dei sistemi fiscali di matrice nazionale e comunitaria, rispettivamente ispirate da una logica “positiva” di redistribuzione della ricchezza tra i membri della comunità e da una “negativa” volta ad attenuare fenomeni distorsivi della concorrenza in un mercato relativamente nuovo e con un’aspirazione di unitarietà come quello europeo.

Quanto finora detto però, potrebbe essere criticato dalla presenza, seppur lieve, di alcuni elementi “che inducono a rilevare nel complesso di norme comunitarie afferenti alla materia tributaria un settore ordinamentale autonomo ed unitario”<sup>1</sup>.

Una delle principali motivazioni a supporto di tale tesi è riscontrabile in un’autonoma potestà legislativa delle istituzioni europee rispetto a quelle nazionali, dettata da particolari fonti normative; l’esempio più immediato è quello relativo a specifiche discipline fiscali riguardanti singoli tributi, come l’imposta sul valore aggiunto, inserite nell’Ordinamento grazie a strumenti di diritto derivato. A sostegno di questa teoria possono inoltre essere chiamati in causa alcuni principi generali sanciti nei Trattati dell’Unione europea che, affinché vengano rispettati, per forza maggiore sono atti ad entrare nelle sfere di afferenza di molteplici branche dell’Ordinamento, tra le altre, anche di quella tributaria. Basti pensare infatti al divieto di restrizione per ragioni di ordine fiscale delle libertà comunitarie, al fine dell’armonizzazione tributaria, all’abbattimento delle barriere doganali e alla tutela dei diritti e delle libertà fondamentali dell’individuo. Gli aspetti finora trattati delineano una competenza concorrente in materia fiscale dell’Unione europea rispetto ai Paesi membri; tuttavia, come sopra accennato, è possibile riscontrare anche una sfumatura di competenza esclusiva per ciò che attiene alla materia doganale. Infatti se ci si ferma un attimo a riflettere su quelle che sono state le misure intraprese al fine di creare un mercato unico, senz’altro quella più indispensabile è riconducibile all’abbattimento delle barriere doganali “allo scopo di agevolare la fusione dei mercati nazionali e l’istaurazione di un mercato comune”<sup>2</sup>.

Di conseguenza gli Stati membri, ai sensi dell’art.3 del TFUE, da una parte sono stati del tutto privati di qualsivoglia competenza in materia doganale, dall’altra sono obbligati all’assoggettamento a tale disciplina così come è stata prevista dai competenti organi dell’Unione europea.

Tale differente e opposta natura di vedute per ciò che attiene la definizione del diritto tributario europeo ci porterà ad approfondirne l’argomento nel corso del presente

---

<sup>1</sup> Boria P., *“Diritto tributario europeo”*, Giuffrè editore, Milano, 2015.

<sup>2</sup> Corte di Giustizia, sentenza n.1205 del 13/11/1964.

elaborato, con la conseguenza di avere al termine dello stesso un numero maggiore di strumenti al fine di poter esprimere un giudizio circa l'autonomia e l'uniformità per tutti i Paesi membri di un sistema fiscale peculiare come quello europeo.

Dopo una breve parentesi circa la mancanza di una fiscalità propria dell'UE, e quindi di un accenno quanto alle modalità di finanziamento, passerò in questo capitolo alla disamina delle principali caratteristiche che regolano l'Ordinamento comunitario e del connesso sistema delle fonti, al fine di fornire, senza pretesa di esaustività, i mezzi per poter comprendere le dinamiche fondamentali che verranno trattate nel corso del presente lavoro. Cercherò inoltre di approfondire il peculiare rapporto tra l'Ordinamento comunitario e quelli nazionali evidenziando la limitazione della potestà legislativa di un Paese membro come diretta conseguenza dell'essere parte di un sistema come quello comunitario.

## **1.1 La mancanza di una fiscalità propria**

Parallelamente a quello che è il processo di integrazione ed armonizzazione europea, si colloca la peculiare regolazione della normativa fiscale, gelosamente custodita dai differenti Stati membri in quanto espressione più intima del potere sovrano.

Se ci si fermasse infatti un attimo a riflettere su quale sia il principale ruolo di un sistema fiscale di un qualsiasi Paese membro è automatico ricondurlo ad una fonte primaria di finanziamento indispensabile quanto meno ad assicurare differenti gradi di assistenzialità. Non risulterebbe però altrettanto intuitiva la natura che tali meccanismi potrebbero avere se visti in prospettiva di un finanziamento di matrice comunitaria. Infatti, se è vero quanto finora affermato circa l'accezione negativa della fiscalità comunitaria nella maggior parte delle sfere di sua afferenza, e quindi la conseguente mancanza di un sistema fiscale proprio e completo, di conseguenza è anche vero che risulterebbe difficile comprendere come e quali siano le entrate fiscali dell'Unione.

Ripercorrendo velocemente quelle che negli anni sono state le diverse modalità di finanziamento della Comunità, è necessario iniziare ponendo l'accento su quanto è stato previsto nel Trattato istitutivo della CEE. Infatti in un primo momento, o meglio fino a quando la Commissione non avrebbe studiato un sistema di finanziamento che si reggesse su risorse proprie<sup>3</sup>, essenzialmente riconducibili alla tariffa doganale comune, è stato

---

<sup>3</sup> Trattato CEE, art.269

previsto che le partite attive del bilancio dell'Unione fossero alimentate da contributi versati dagli Stati membri in ragione di determinati criteri variabili, riconducibili alla ponderazione del voto degli stessi.

Una svolta decisiva si ebbe nel 1970 quando a Lussemburgo venne firmato un Trattato che rivedeva le regole attinenti alla formazione del bilancio comunitario e la sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con il ricorso a risorse proprie. In definitiva quindi, ad oggi, le entrate finanziarie dell'Unione europea necessarie al perseguimento di obiettivi istituzionali<sup>4</sup> sono riconducibili a quattro fattispecie: i diritti di dogana, i prelevamenti e le contribuzioni dalle attività agricole, una quota di partecipazione al gettito IVA applicata dai Paesi membri (mai maggiore all'1%), un contributo imposto annualmente dall'UE ai singoli Stati che si aggira intorno all'1% del PIL.

Tali risorse quindi, ad eccezione dei diritti doganali, sono senza ombra di dubbio riconducibili ad una fiscalità di natura derivata e di conseguenza, seppur di importo assai modesto, vengono sottratte alla finanza in entrata dei differenti Stati membri.

Quanto appena esposto, a mio sommo parere, è essenziale per poter comprendere in seguito la peculiarità, la natura e le caratteristiche di quanto attiene ai diritti di dogana, alla differente e sistemica conformazione del diritto doganale rispetto a tutte le altre branche che compongono i sistemi tributari di ogni Paese membro.

## **1.2 L'Ordinamento comunitario**

### **1.2.1 La storia**

L'attuale Ordinamento comunitario è il frutto di un lungo e reiterato lavoro effettuato dai diversi esponenti degli attuali Stati membri nel susseguirsi degli anni che, a scopo di completezza, verrà ora sinteticamente esaminato nei suoi tratti essenziali.

È pacifico ricondurre gli albori dell'attuale Unione europea al periodo subito successivo alla seconda guerra mondiale: è facile comprendere come un conflitto di tali dimensioni, socialmente, economicamente e soprattutto umanamente distruttivo, abbia contribuito a creare terreno fertile per una progressiva integrazione nelle menti degli esponenti dei Paesi colpiti. Un primo barlume di tale volontà aggregativa è da ricondurre alla persona di Winston Churchill che, nel settembre del 1946, tenne un discorso all'Università di Zurigo nel quale espose il desiderio e allo stesso tempo la necessità, di dare luogo nel

---

<sup>4</sup> TFUE, art.311

Vecchio Continente ad un percorso profondamente riformatorio che avrebbe visto il suo compimento nella realizzazione degli “Stati Uniti d’Europa”.

Un primo passo è stato mosso in tal senso dal Ministro degli esteri francese Schumann, che comprese che a seguito del secondo conflitto mondiale “il mezzo per creare una comunità di pace era considerato la condivisione dei beni causa di contese”<sup>5</sup>; lo stesso infatti propose di istituire un’Alta Autorità europea per il controllo della produzione dell’acciaio e del carbone, alla quale aderirono fin da subito la Francia, la Germania, l’Italia, il Belgio, i Paesi Bassi e il Lussemburgo. Tale prima forma di aggregazione sovranazionale è stata permessa da un comune interesse di ordine economico, che si auspicava ricoprisse il ruolo di carro trainante di un altro insieme di interessi, tra gli altri, quello politico. Il primo atto formale cui possiamo attribuire come effetto prevalente quello di una limitazione della sovranità a scapito dei Paesi aderenti, e a conseguente beneficio dell’organo ivi creato, venne stipulato nel 1951 a Parigi e prende il nome di Comunità Europea del Carbone e dell’Acciaio (cd. CECA).

Ulteriori carichi innovativi degni di nota risalgono poi al 1957 dove a Roma vennero firmati altri due Trattati i cui scopi furono l’istituzione della Comunità Europea per l’Energia Atomica (cd.CEEA) e della Comunità Economica Europea (cd. CEE). Quest’ultima in particolare enuncia quelli che sono i principi, sotto una lente economica, ispiratori dell’Unione europea: la costituzione di un mercato unico e il progressivo avvicinamento delle politiche economiche perseguite dai singoli Stati nazionali. Appare conveniente in questa sede dare evidenza a determinate norme previste da tali Trattati di Roma in quanto fungono da colonne portanti di un mercato comunitario caratterizzato da un assetto concorrenziale. Queste infatti andando a tutelare la libera circolazione delle merci, dei servizi, dei capitali e delle persone, hanno come effetto immediato un’ulteriore limitazione della sovranità dei Paesi membri che, di contro, si traduce in un aumento di potere degli organi comunitari adibiti alla trattazione di tali tematiche.

Benché i provvedimenti su esposti godano di un notevole carico riformatorio a livello internazionale, è indiscusso che gli stessi siano circoscritti al solo ambito economico. Infatti è solo nel 1992, con la sottoscrizione del Trattato di Maastricht, anche conosciuto come Trattato dell’Unione Europea (TUE), che si assiste ad un fenomeno dalla portata a dir poco rivoluzionaria: gli Stati membri, saliti nel frattempo a quindici, si accordano circa un’unione politica e monetaria. Tale Trattato, tra le altre, mette in atto modifiche formali al testo originario del Trattato di Roma, sostituendo volta per volta le parole “Comunità

---

<sup>5</sup> MOSCHETTI G., 2015, *“Diritto tributario europeo. Codice sistematico”*, Cooperativa libreria editrice Università di Padova

economica europea” con quelle di “Comunità europea”. Ciò allo scopo di infondere una differente percezione di unità internazionale: da una prettamente economica, quale era quella prevista nel 1957, ad una più completa, caratterizzata anche da un’aggregazione monetaria e per determinati aspetti politica. Tuttavia occorre precisare che, se da un lato è riscontrabile un netto ampliamento dei settori di competenza afferenti ad organismi di ordine comunitario, quali lo sviluppo delle attività economiche nel rispetto dell’ambiente, il perseguimento di un’elevata occupazione e protezione sociale e la solidarietà tra gli Stati membri, espressione queste di un’ulteriore sottrazione di sovranità nazionale, dall’altro è possibile ricondurre tali settori ad un unico comun denominatore: lo sfondo economico che li contrassegna.

È dunque possibile affermare che il perseguimento di un’aggregazione comunitaria a livello politico e sociale sia trainato da una spinta di natura prettamente economica. A conferma di ciò può essere menzionata, ad esempio, l’unione monetaria dei Paesi membri che comporta la diretta e conseguente perdita dell’esercizio della politica monetaria da parte degli Stati nazionali a beneficio di un’istituzione europea quale è la BCE.

Infine è bene sottolineare che a seguito dell’approvazione nel 2001, da parte del Consiglio europeo della “dichiarazione di Laecken sul futuro dell’Europa”, nella quale venivano evidenziati gli obiettivi di lungo termine dell’Unione, è stato ritenuto necessario stilare un progetto di Costituzione europea avente come fine ultimo, appunto, quello del raggiungimento di tali obiettivi. Tuttavia, a causa degli esiti referendari francesi e olandesi, la previsione di una carta costituzionale comunitaria è sfumata a colpi di “no”. Per sopperire a tale previsione normativa, nel 2007 a Lisbona è stato approvato il “Trattato sulla riforma”, anche meglio conosciuto come “Trattato di Lisbona”, che apporta alcune modifiche al testo della Costituzione mai entrata in vigore: la ridefinizione del sistema delle fonti normative, l’ampliamento delle competenze e delle sfere d’azione dell’UE, l’inserimento testuale delle regole e dei principi sui diritti fondamentali dell’uomo e la consacrazione dell’unicità dell’Unione europea.

Con il Trattato di Lisbona, contrariamente alla possibilità di avere un unico testo normativo come avrebbe assicurato la Costituzione europea, vengono riformati vecchi Trattati e aggiunti di ulteriori non previsti dal progetto istitutivo della carta costituzionale. Vengono modificati infatti il Trattato sull’Unione Europea (TUE) e il Trattato costitutivo della CEE, anche per quel che riguarda la sua denominazione, oggi conosciuto come Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE). Infine, per completare il quadro normativo di riferimento, sono stati aggiunti la Carta dei diritti fondamentali dell’UE e il Trattato Euratom.

### 1.2.2 La struttura

Il “Diritto dell’Unione”, o diritto dell’Unione Europea, è l’insieme di norme relative all’organizzazione e allo sviluppo dell’odierna UE, e ai rapporti che questa intrattiene con i differenti Stati. Una corrente di pensiero maggioritaria tende a riconoscere nell’Ordinamento europeo un diritto autonomo, distinto dal diritto nazionale e direttamente efficace in gran parte delle sue norme in tutti gli Stati che, aderendo al Trattato, hanno trasferito per determinate materie la propria potestà legislativa all’UE, conseguendone che per tali discipline, non possono più emanare normative in contrasto con le fonti del diritto dell’Unione.

Il diritto dell’UE è ispirato al “civil law”, il modello di ordinamento giuridico dominante a livello mondiale, sviluppatosi in Europa continentale e basato su un sistema di codici e su un gruppo omogeneo di leggi e di norme.

Tuttavia, non essendo ancora stato emanato un codice civile europeo che regoli in modo organico le disposizioni in materia di contratti, obbligazioni, diritti reali, imprenditore e impresa, nei vari Paesi assume autorevolezza la Corte di Giustizia UE, un’istituzione con il compito di garantire un’identica interpretazione delle disposizioni a livello nazionale.

Le decisioni della Corte infatti, fanno spesso riferimento a norme di ordine superiore quali il Trattato dell’Unione, i trattati internazionali come quelli relativi ai diritti dell’uomo o ancora le norme sopranazionali europee<sup>6</sup>, alle quali i giudici interni devono uniformarsi.

Il Diritto dell’Unione è infine articolato in originario e derivato. Il primo è riconducibile al Trattato di Lisbona, quello derivato invece, è formato da direttive, regolamenti e decisioni, ed è attraverso le stesse che si manifesta.

Il Trattato considera le direttive, i regolamenti e le decisioni, fonti del Diritto dell’Unione, e istituisce nella Corte di Giustizia l’organo che, attraverso le sue sentenze, consolida il diritto dell’Unione.

Mi dedicherò ora all’analisi degli aspetti fondamentali enunciati in questo paragrafo.

---

<sup>6</sup> Portale R., “Guida all’IVA europea”, Giuffrè editore.

### **1.3 Il rapporto tra l'Ordinamento comunitario e gli Ordinamenti nazionali**

Se da una parte viene considerata pressoché ovvia l'interpretazione secondo la quale l'Ordinamento comunitario costituisca un diritto autonomo, provvisto di fonti proprie, dall'altra non sarà altrettanto cristallino comprendere come questo si relazioni con i vari Ordinamenti dei diversi Paesi membri e quale sia la linea di confine tra le due differenti tipologie di diritti.

Inizierei fin da subito precisando che con riferimento a tale argomento la Corte di Giustizia europea e le numerose Corti nazionali hanno teorie diametralmente opposte che, a mio modo di vedere, ben potrebbero rappresentare la cartina al tornasole di quali effettivamente ed attualmente siano la concezione e la volontà di unione facente capo ai diversi Stati membri in questo momento storico. Ne uscirebbe quindi accresciuta a parere dello scrivente, quella spinta che denota una pressoché irremovibile, e a tratti controproducente e deludente, natura conservativa caratterizzante la maggior parte dei Paesi e dei cittadini del Vecchio Continente.

Infatti, se da un lato prevalgono orientamenti per così dire "dualisti", è ossia presente una netta linea di demarcazione tra quelli che sono gli Ordinamenti interni e quello comunitario, dall'altra la Corte di Giustizia europea è decisamente più ispirata da un orientamento "monista"<sup>7</sup>.

Tralasciando quelli che sono stati i numerosi e differenti processi intrapresi al fine di riconoscere, nei vari Ordinamenti dei Paesi membri, i poteri legislativi ed esecutivi facenti capo ad organismi sovranazionali, è bene ora focalizzare l'attenzione su quanto è stato previsto in Italia che, benché formalmente differente dagli altri Stati, da un punto di vista sostanziale conduce allo stesso risultato.

È possibile affermare che a livello nazionale il problema del rapporto tra l'Ordinamento interno e quello comunitario sia da sempre girato attorno a quella che viene riconosciuta come la "norma permissiva", disposizione che, data la sua rilevanza, è prevista all'interno dei principi fondamentali della Costituzione italiana. Si sta facendo riferimento all'art. 11 della Costituzione che "consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo"<sup>8</sup>. Dal dato letterale di tale norma è facile comprendere come sin dall'adesione dell'Italia ai Trattati

---

<sup>7</sup> Boria P., *"Diritto tributario europeo"*, Giuffrè editore, Milano, 2015.

<sup>8</sup> Art. 11, Costituzione italiana

del 1957 non sia stata necessaria un'ulteriore previsione normativa che permettesse l'ingresso nell'Ordinamento nazionale, e ne assicurasse la piena esecutività, di disposizioni di rango comunitario.

I problemi, che verranno ora illustrati con l'ausilio di alcune sentenze della Corte Costituzionale fungenti da chiave di volta per la comprensione dell'argomento, sono sorti a valle, possono essere ossia riconducibili alla sfera attinente alle modalità con cui tali disposizioni entrerebbero a far parte del nostro Ordinamento.

Fin dal principio infatti la Corte di Giustizia europea, le cui sentenze come vedremo tra qualche paragrafo assumono talvolta una rilevanza pari a quella delle fonti del diritto comunitario, con diverse decisioni fa emergere il suo orientamento nettamente a favore di una tesi di stampo "monista".

"A differenza dei comuni trattati internazionali, il trattato CEE ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'Ordinamento giuridico degli Stati membri all'atto dell'entrata in vigore del Trattato e che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare [...] Istituito una comunità senza limiti di durata, dotata di propri organi, di personalità, di capacità giuridica, di capacità di rappresentanza sul piano internazionale, ed in specie di poteri effettivi provenienti da una limitazione di competenza o da un trasferimento di attribuzioni degli Stati alla Comunità, questi hanno limitato, sia pure in campi circoscritti, i loro poteri sovrani e creato quindi un complesso di diritto vincolante per i loro cittadini e per loro stessi"<sup>9</sup>. Tale limitazione di competenza conseguente ad un trasferimento dei diritti e degli obblighi definiti dalle disposizioni del Trattato in favore della Comunità, ha sancito in definitiva la limitazione dei poteri sovrani nazionali e il trasferimento, con medesimo carattere e natura, di tali competenze anteriormente appartenenti agli Stati.

In questo modo il diritto comunitario entra a far parte dei differenti Ordinamenti nazionali con caratteristiche però peculiari, tali da poterlo classificare come un diritto di differente rango, superiore. La Corte stessa afferma espressamente che la superiorità della norma comunitaria sulla norma interna "emerge dal principio di unitarietà e di capacità funzionale del diritto comunitario", la stessa continua asserendo che "la validità del diritto comunitario può essere giudicata solo secondo il diritto comunitario, in quanto creato dal Trattato istitutivo, per cui derivando da un'autonoma fonte giuridica non può essere pretermesso da una norma di diritto interno, se non vuole essere messo in discussione il fondamento giuridico della Comunità stessa"<sup>10</sup>. È questa una presa di posizione importante da parte della Corte che mette alla base dell'esistenza della Comunità il

---

<sup>9</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 15/07/1964, causa C-6/64

<sup>10</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 1970, causa C-11/70

primato del diritto Comunitario e che in tale prospettiva obbliga i giudici nazionali ad applicare le disposizioni del diritto comunitario, “disapplicando all’occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa”<sup>11</sup>.

Tuttavia, nonostante tali inviti da parte della Corte, la stessa in un secondo momento ha ritenuto non sufficienti e poco efficaci le modalità di risoluzione dei contrasti tra le norme comunitarie e quelle proprie degli Ordinamenti nazionali. In tal senso quindi impone in definitiva l’obbligo di abrogazione delle disposizioni interne al fine di non trasgredire gli obblighi imposti dal Trattato, evidenziando che il “mantenere immutato, nella legislazione di uno Stato membro, un provvedimento incompatibile con le disposizioni del Trattato, persino direttamente applicabile nell’ordinamento giuridico degli Stati membri, crea una situazione di fatto ambigua in quanto mantiene gli interessati in uno stato di incertezza circa la possibilità di fare appello al diritto comunitario”<sup>12</sup>.

Risulta ora chiaro, a seguito della lettura di tali sentenze, come la volontà della CGE sia riscontrabile in un’aggregazione delle due differenti tipologie di diritti, così da poterne risultare un Ordinamento unico, caratterizzato però da un’accresciuta scala gerarchica delle disposizioni.

In una differente direzione si colloca invece il punto di vista della Corte Costituzionale italiana, che dalle sue sentenze fa emergere una chiara visione “dualistica” circa i due ordinamenti.

Viene presa ora in esame una problematica molto diffusa a livello nazionale prima che la CGE obbligasse gli Stati membri a rendere la norma comunitaria direttamente esecutiva e ad eliminare eventuali disposizioni in contrasto con la stessa. La Corte Costituzionale italiana infatti, grazie al su citato art.11, prevedeva che alla ricorrenza di determinati presupposti, fosse possibile stipulare trattati con cui si assumessero limitazioni della sovranità, e fosse consentito darne esecuzione con legge ordinaria. Tuttavia ciò non avrebbe comportato alcuna deviazione rispetto alle regole vigenti in ordine all’efficacia nel diritto interno degli obblighi assunti dallo Stato nei confronti degli altri Stati, in quanto l’art.11 non conferiva alla legge ordinaria, che rendeva esecutivo il Trattato, un’efficacia superiore a quella propria di tale fonte del diritto<sup>13</sup>.

A questo punto, dato per consolidato che lo Stato avrebbe dovuto in ogni caso rendere onore agli impegni assunti in occasione dell’aderenza ad un trattato, e non avendo dubbi

---

<sup>11</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 1978, causa C-106/77

<sup>12</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 15/10/1986, causa C-168/85

<sup>13</sup> Corte Costituzionale, sentenza n.14/1964

circa l'efficacia conferita allo stesso dalla legge di esecuzione, si potrebbero riscontrare, o meglio si sono riscontrati, problemi in ordine a leggi posteriori contrastanti con quella di esecuzione del Trattato. Infatti se si considerasse che quest'ultima gode di una copertura "costituzionale", garantita dall'art.11 appunto, si potrebbe essere portati a credere che le eventuali leggi entrate in vigore successivamente, e contrastanti con questa, potessero difettare indirettamente del requisito di costituzionalità. Tuttavia, la Corte Costituzionale, in occasione della sentenza su citata avente ad oggetto proprio una questione di legittimità, sancisce la necessità di integrità delle leggi posteriori nel rispetto dei principi della successione delle leggi nel tempo, conseguendone che "ogni ipotesi di conflitto fra l'una e le altre non può dar luogo a questioni di costituzionalità".

## **1.4 Le fonti del diritto tributario europeo**

Il sistema delle fonti del diritto comunitario, e più specificatamente del diritto tributario europeo, è riconducibile al diritto primario e al diritto derivato. Vedremo in seguito, in riferimento soprattutto al settore della fiscalità, come e cosa scaturiscono gli interventi della Corte di Giustizia europea al fine di porre rimedio a dubbi interpretativi e vuoti normativi.

Lo studio delle fonti è necessario al fine di comprendere come il Legislatore comunitario intervenga direttamente a livello internazionale, e indirettamente a livello statale, al fine di perseguire l'armonizzazione dei sistemi tributari dei Paesi membri e conseguentemente di tutelare il corretto e sano andamento del mercato.

### **1.4.1 Il diritto primario**

È possibile affermare che il diritto primario sia composto dall'insieme dei Trattati stipulati a Lisbona nel 2007 che, a seguito della decisione di non recepire il progetto di Costituzione europea, ad oggi costituiscono la "carta costituzionale" della comunità. In particolare però assumono più grande rilevanza il TUE e il TFUE in quanto, grazie all'enunciazione dei principi e dei valori fondamentali del processo di integrazione dei Paesi membri, hanno maggiormente contribuito "ad esprimere la logica giuridica primaria dell'Ordinamento comunitario"<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> BORIA P., 2015, "Diritto tributario europeo", Giuffrè editore

Come più volte ribadito, l'interesse dell'UE alla sfera di afferenza del diritto tributario è direttamente conseguente alla tutela del gioco della concorrenza e dell'unicità del mercato, ma al fine di dare piena attuazione a tali obiettivi è necessario che questa assicuri regole uniformi per tutti gli Stati e quindi uguali condizioni di partenza.

Queste ultime in particolare vengono garantite tramite il rispetto di principi applicabili al diritto tributario, enunciati nelle disposizioni dei Trattati di Lisbona 2007, e che ora verranno brevemente passati in rassegna.

Il primo tra questi in ordine di importanza al fine del raggiungimento di un mercato comunitario senza barriere economiche è sancito dall'art.3 del TUE che espressamente vieta l'istituzione di “dazi doganali o tasse ad effetto equivalente per le merci in entrata ed in uscita dallo Stato”<sup>15</sup>; tale principio sarà motivo di ampio approfondimento nel prossimo capitolo.

Un secondo principio viene a delinarsi dal combinato disposto degli artt.110, 111 e 112 del TFUE che, rispettivamente vietano l'applicazione di aliquote impositive maggiori per prodotti derivanti da un altro Stato rispetto a quelle applicate a prodotti nazionali simili, il ristorno di imposizioni interne in misura superiore alle imposte effettivamente applicate ai beni esportati nell'UE, e gli esoneri e i rimborsi all'esportazione se non dietro consenso degli organi comunitari.

Infine, risulta conveniente porre l'attenzione sull'art.113 del TFUE in quanto riconducibile ad un ulteriore principio di carattere generale quale è l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati in ordine alle discipline di determinate imposte indirette. Contrariamente agli altri principi, e generalmente alle modalità di intervento dell'UE in ambito fiscale, in tale obiettivo di armonizzazione è riscontrabile una natura “positiva”, creatrice, dettata dalla prospettiva di un'integrazione progressiva nei sistemi tributari nazionali.

## **1.4.2 Il diritto derivato**

Per diritto derivato si intende quell'insieme di fonti, composto da regolamenti, direttive e raccomandazioni, che non risalgono all'origine della Comunità europea, ma che appunto sono “derivate” dagli organi comunitari.

Le direttive rappresentano lo strumento normativo più utilizzato a livello comunitario tramite il quale il Legislatore ha legiferato in materia fiscale: sono atti a effetto

---

<sup>15</sup> Trattato dell'Unione Europea (TUE)

obbligatorio per i soli Stati membri aventi ad oggetto obiettivi da raggiungere in un determinato arco di tempo. Non obbligano circa le modalità e i mezzi da attuare al fine di raggiungere lo scopo, ma solo riguardo il risultato normativo. In campo tributario le direttive sono state utilizzate per legiferare soprattutto per ciò che attiene all'imposta sul valore aggiunto, alle accise e alla materia procedurale; scarso è stato il ricorso in occasione di imposte dirette.

I regolamenti invece, hanno portata generale ed astratta, sono obbligatori e direttamente applicabili. Diversamente dalle direttive infatti, tale portata generale serve ad indicare la platea dei destinatari di siffatto strumento normativo: i regolamenti obbligano i Paesi membri, le persone fisiche, gli enti e le società residenti nel territorio dell'UE. L'astrattezza indica l'applicabilità a tutte le fattispecie riconducibili alla previsione normativa; il carattere dell'obbligatorietà invece, oltre ad essere rivolto all'intero contenuto normativo, e non solo alle finalità come previsto dalle direttive, è indice della subordinazione del diritto nazionale in favore di quello comunitario in quanto, il regolamento gode di diretta applicabilità, ossia produce in automatico gli effetti all'interno dell'Ordinamento nazionale, senza il bisogno di alcun atto di recepimento. In materia tributaria i regolamenti sono stati utilizzati prevalentemente per disciplinare ciò che attiene alla branca doganale del diritto, in specie si è assistito all'utilizzo di tale strumento normativo al fine di istituire ed attuare il codice doganale. Proprio per tali motivi il riferimento ai regolamenti sarà spesso utilizzato nel corso dell'intero elaborato. Infine, in prospettiva del successivo approfondimento in materia doganale, è necessario evidenziare quell'insieme di atti normativi che contribuiscono alla creazione della così detta soft law comunitaria. Tali sono le raccomandazioni, le risoluzioni, le note interpretative, le comunicazioni, le guidelines, gli inviti e i suggerimenti, tramite i quali la Commissione UE, con carattere programmatico e non vincolante, interpella gli Stati membri affinché questi si muovano in una direzione comune in ordine al diritto interno.

### **1.4.3 Il ruolo della Corte di Giustizia europea**

La Corte di Giustizia europea (CGE) ricopre un ruolo di fondamentale importanza all'interno della comunità. Innanzitutto è bene sottolineare la sua principale funzione, ossia quella "nomofilattica", consistente nell'assicurare un'uniformità interpretativa ed applicativa delle norme di rango comunitario a livello dei singoli Stati membri. I giudici nazionali infatti, laddove lo ritengono opportuno, possono interpellare la CGE al fine di

risolvere dubbi interpretativi relativi a norme comunitarie o attinenti alla compatibilità di quest'ultime con disposizioni interne. La Corte sarà tenuta allora a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione del diritto comunitario, sia questo originario, derivato o attinente ai principi espressi nel Trattato.

Di fondamentale importanza è la portata generale caratterizzante le sentenze della CGE; queste infatti, oltre che dal giudice cui ha promosso il rinvio pregiudiziale, devono essere rispettate da tutte le giurisdizioni e amministrazioni pubbliche nazionali.

La giurisprudenza creata dalla Corte può essere generalmente suddivisa in due insiemi, ognuno dei quali è caratterizzato da una differente funzione attribuibile alle sue sentenze. Il primo insieme è quello che racchiude la giurisprudenza "creativa", ossia quella atta alla creazione *ex novo* di regole e principi che andranno ad affiancarsi a quelli dell'Ordinamento comunitario, integrando in tal modo la disciplina laddove questa avesse vuoti normativi in merito. L'altro invece comprende sentenze per così dire "riproduttive", ossia emesse con l'unico fine di eliminare evidenti dubbi interpretativi in merito a determinate discipline. Di conseguenza la giurisprudenza che si forma grazie a quest'ultima tipologia di sentenze si colloca, a differenza di quella "creativa", in una posizione di subordinazione rispetto all'Ordinamento comunitario, originario o derivato che sia.

La funzione di maggior spessore ricoperta dalle sentenze della CGE è senz'altro quella "creativa" che ha visto la sua massima espressione in ambito tributario, inserendo nell'Ordinamento, per la maggior parte, regole e principi dall'accezione spiccatamente "negativa", atti a negare e a limitare comportamenti distorsivi della concorrenza.

Particolarmente degno di nota infine è l'atteggiamento che la CGE ha tenuto in occasione di casistiche relative all'applicazione delle accise, dei dazi e dei diritti doganali. In tali momenti infatti è rilevabile da parte della stessa un approccio basato sul *case by case*, intervenendo quindi con una serie di sentenze volte alla risoluzione di quell'unico e specifico problema relativo all'interpretazione o all'applicazione della disposizione comunitaria. Ciò con la conseguenza di non fornire sentenze dalla portata generale utili a disciplinare una moltitudine di casistiche, ma al fine di fare luce su specifiche, e probabilmente non ripetibili, casistiche.

Risulta ormai chiaro quindi come la CGE, grazie ad un elevato numero di sentenze emesse, da una parte contribuisca alla creazione di quel sistema di fonti proprio dell'Ordinamento comunitario, e dall'altra ricopra un ruolo di fondamentale importanza quanto alla spesso inevitabile applicazione erronea delle disposizioni europee nei diversi Paesi membri.

## 2 L'Unione doganale

La globalizzazione dei mercati insieme all'inevitabile internazionalizzazione degli scambi e dei rapporti commerciali, e il crescente utilizzo di strumenti informatici all'avanguardia all'interno della società, e soprattutto all'interno del tessuto dei rapporti imprenditoriali, hanno comportato un radicale e conseguente cambiamento alle strutture organizzative interne ed esterne dell'Amministrazione addetta al controllo e allo sdoganamento delle merci.

Riflettendo un attimo su quella che è stata, e continua ad essere, l'evoluzione tecnologica iniziata ormai da circa trenta anni, e su come le società di Paesi sviluppati o in via di sviluppo hanno modificato le loro abitudini per far posto ad apparecchi assai tecnologici o a sistemi altamente informatizzati al fine di semplificare e di rendere più "comodi" molti aspetti della vita, è inevitabile pensare a come questi siano entrati nel mondo imprenditoriale e ne abbiano stravolto i sistemi e i meccanismi. Si pensi a come le aziende oggi non agiscono più su mercati di scala nazionale, ma siano continuamente attratte dalle prospettive di settori merceologici sempre più specializzati e alla ricerca su scala mondiale di mercati non ancora saturi al fine di soddisfare quanta più domanda possibile tramite l'offerta dei loro prodotti o servizi. È proprio in tale prospettiva che gli attuali mezzi di comunicazione e l'innovativo apporto tecnologico vanno ad inserirsi, al fine di facilitare tutto ciò che attiene l'attività imprenditoriale delle società.

Sarebbe impossibile infatti pensare a come aziende avanguardiste quali quelle statunitensi o cinesi potessero agire nei mercati, invadendoli dei loro prodotti, senza essere supportate da sovrastrutture amministrative che ne consentano l'agire o che non siano al passo con i loro tempi.

L'Europa, o meglio l'Unione Europea, essendo localizzata tra due fulcri economici che operano da attori nel mercato, sente il bisogno di competere con tali economie esportando a sua volta i propri prodotti e servizi. Paradossalmente tali prodotti e servizi nella maggior parte dei casi risultano essere talmente apprezzati da essere copiati da aziende extra comunitarie che sfruttano potenti economie di scala, fino ad importarli esse stesse nel nostro territorio. Solitamente problematiche di questo tipo dipendono dalla scarsa propensione del tessuto imprenditoriale nostrano a sfruttare le potenzialità che offrono ad oggi i mercati globali, dalle medie dimensioni degli attori economici europei e ancora, talvolta dipendono da pesanti strutture burocratiche e legislative caratterizzanti i Paesi del Vecchio Continente che non aiutano l'imprenditore a estendersi e a far godere dei propri frutti terze parti che lo desiderano.

Il processo di europeizzazione argomento del primo capitolo è intervenuto però, tra gli altri aspetti, al fine di riformare talune sovrastrutture amministrative estremamente rigide che hanno ostacolato per anni la crescita dimensionale delle nostre aziende, ma soprattutto la propensione di queste ad agire a tutto tondo nei mercati che le circondano.

In tal senso, è bene ribadire, sono state apportate modifiche strutturali a gran parte di ciò che attiene al sistema doganale, e in particolare al diritto che ne regola gli aspetti formali e sostanziali, in generale in un'ottica di semplificazione dei rapporti tra dogana e contribuente e nell'intento di renderli il più informatizzati possibile. Il ruolo che l'Amministrazione doganale ricopriva in passato, ossia quello di proteggere l'economia nazionale e riscuotere i tributi di sua competenza, è stato in parte innovato e rivisto fino a farlo coincidere ora con quello di garante della salute e della sicurezza dei cittadini, di tutela al bilancio comunitario e di soggetto atto a facilitare il commercio extracomunitario nel rispetto della legittimità richiesta. All'Amministrazione doganale viene oggi imposto di mantenere stabile quel *trade off* che insiste tra la funzione di controllo e la facilitazione dei traffici commerciali.

In questo capitolo verranno trattati aspetti attinenti il diritto doganale in generale, verrà introdotto il nuovo Codice Doganale dell'Unione e il quadro giuridico vigente, verranno trattate le novità apportate da tale nuova disciplina indispensabili a cogliere l'ondata innovativa derivante da una società in continua evoluzione, aspirante ad un confronto corretto e costruttivo su scala mondiale.

## **2.1 Il quadro giuridico vigente e il sistema delle fonti**

Il quadro giuridico attualmente vigente in ambito doganale è composto da una stratificazione di norme comunitarie e nazionali che si sono succedute e sovrapposte nel corso degli anni, aventi ad oggetto il processo di armonizzazione delle legislazioni.

Rimandando al capitolo precedente lo studio meticoloso del susseguirsi dei Trattati e degli Accordi intercorsi, verrà data ora evidenza esclusivamente agli interventi normativi che hanno portato alla previsione del nuovo Codice Doganale dell'Unione.

Inizialmente con il Trattato istitutivo della CEE si era posto come obiettivo quello di realizzare un mercato comune caratterizzato dall'unione economica e doganale degli Stati membri, con la conseguente adozione di una tariffa comune nei rapporti con i Paesi terzi. Solo in un secondo momento però avviene una svolta di portata rivoluzionaria che si sostanzia nel passaggio dal mercato comune al mercato interno, con diretto e conseguente

abbattimento delle barriere fisiche e dei controlli alle frontiere interne fra gli Stati membri. In questo modo persone, merci e capitali di origine extra-UE, una volta superate le barriere all'ingresso del territorio doganale, possono liberamente circolare all'interno dello stesso senza restrizioni di causa e di luogo.

Se da una parte sono indubbi i vantaggi che ne derivano, dall'altra il mercato interno potrebbe creare problematiche laddove i criteri di valutazione di merci e persone all'entrata sono più o meno flessibili nelle dogane dei differenti Paesi membri. Tale differenti metri di giudizio potrebbero talvolta creare, a mio sommo parere, dei "varchi" relativamente più accessibili a merci che oltrepassano il confine della legalità, o a persone a cui una diversa dogana non avrebbe permesso l'accesso. Tale riflessione verrà ad ogni modo approfondita nel successivo paragrafo.

Attualmente all'interno della Comunità quanto attiene alla materia doganale è disciplinato dal Regolamento UE n.952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 10 ottobre del 2013, che istituisce il nuovo Codice Doganale dell'Unione (CDU) entrato in vigore il 30.10.2013.

Ai fini dell'applicabilità delle nuove disposizioni tuttavia è stata prevista una duplice scadenza. Infatti, se una cerchia limitata di norme, individuate nel comma 1, art.288, sono state applicate dalla data di entrata in vigore del Codice, per tutte le altre l'applicabilità è stata postergata in data 01.06.2016.

Il CDU però non è stato il primo codice intervenuto a regolamentare l'attività commerciale degli Stati membri nei rapporti commerciali con soggetti extracomunitari. In un primo momento infatti la regolazione dei fenomeni doganali avveniva secondo quanto sancito dal Codice Doganale Comunitario (CDC) entrato in vigore nel 1992 e rimastoci fino al 2013. Prima di passare alla rassegna di quelli che sono stati i maggiori cambiamenti intercorsi tra il CDC e il CDU però, è bene ora citare un ulteriore intervento normativo avvenuto da parte del Parlamento e del Consiglio europeo riscontrabile nel Reg. CE 450/08. Tale Regolamento infatti consisteva nella previsione del Codice Doganale Aggiornato (CDA) mai entrato in vigore in quanto oggetto di un'opera di refusione effettuata da parte del Legislatore comunitario.

Ad ogni modo quest'ultimo rappresenta il culmine di quello che è stato il processo innovativo intervenuto circa specifiche aree del diritto doganale. Tuttavia, a seguito dei mutamenti circa lo scenario comunitario intervenuti tra la previsione di tale codice e la sua entrata in vigore, come ad esempio l'entrata di nuovi Paesi e la scadenza del Trattato CECA, si è percepita la necessità di un intervento normativo che riconsiderasse l'intero impianto doganale comunitario.

Tralasciando ora le novità che il CDA avrebbe introdotto se fosse entrato in vigore, ma che comunque sono state inserite nel successivo CDU, e saranno quindi oggetto di successiva analisi, è bene evidenziare le modifiche che questo si era prefissato di apportare a livello sistemico. Il fine ultimo di tale processo innovativo infatti è riscontrabile in una volontà di semplificazione e snellimento dell'intero impianto normativo, attuata attraverso l'accrescimento del ruolo delle Dogane comunitarie e dell'Operatore Economico Autorizzato (AEO), e tramite la modernizzazione della forma dei diversi adempimenti, prevedendo l'eliminazione di ogni tipologia di supporto cartaceo con conseguente riduzione dell'incidenza dei controlli. La spinta rivoluzionaria del nuovo Codice è stata permessa da una costante ed insistente volontà di semplificazione amministrativa. È l'Unione stessa a dichiarare la necessità di far posto ad agevolazioni che intervengano in occasione dell'adempimento delle formalità doganali, ciò allo scopo di far emergere un sistema di procedura doganale rapido ed uniforme che da una parte permetta di facilitare il commercio legale, e dall'altra di sostenere un'efficace ed efficiente lotta antifrode.

La ratio che accomuna l'apporto innovativo derivante da citate riforme è riscontrabile nella volontà di accrescere la competitività dell'UE nel mercato globale. Per rendere tutto ciò possibile il Legislatore ha affidato all'Autorità doganale il ruolo di "prezioso partner di riferimento e sostegno per la competitività dell'intera comunità commerciale comunitaria"<sup>16</sup>, partner di imprenditori europei che, con l'entrata in vigore del nuovo Codice, dovrebbero riconoscere nell'Amministrazione un soggetto con il quale interagire e confrontarsi al fine di facilitare e velocizzare qualsiasi adempimento previsto.

Il CDU inoltre, insieme con altri interventi normativi, va a formare quello che è il peculiare sistema delle fonti del diritto doganale. Particolare, ma allo stesso tempo semplice e lineare in quanto, come evidenziato nel precedente capitolo, è una materia di esclusiva competenza comunitaria, potendosi di conseguenza percepire i tratti caratteristici di strumenti normativi propri di un sistema sovranazionale quale è quello della Comunità.

Il complesso di fonti infatti è composto per la maggior parte da un insieme di regolamenti emanati dalla Commissione, dal Parlamento e dal Consiglio europei entrati recentemente a far parte del diritto comunitario, e stravolgendo la normativa in materia.

Innanzitutto è bene evidenziare che la disciplina sostanziale ai fini dell'applicazione dei tributi e delle misure previste nel quadro degli scambi commerciali con i Paesi terzi è

---

<sup>16</sup> FABIO M., 2017, *"Manuale di diritto e pratica doganale"*, IPSOA

contenuta nel Codice doganale dell'Unione (CDU), adottato con Reg. UE n.952/2013. Tale CDU nel proseguo del presente lavoro sarà approfondito ampiamente per quel che riguarda determinati aspetti specifici attinenti in particolare lo studio della determinazione del dazio oggetto dell'obbligazione doganale in riferimento al valore che la merce assume alla dogana. In ogni caso nel testo normativo del CDU vengono grossomodo trattati e disciplinati i presupposti oggettivi e soggettivi dell'imposizione, la classificazione, l'origine ed il valore delle merci al fine della determinazione dell'obbligazione tributaria, le procedure da seguire, gli obblighi dei contribuenti e le modalità di accertamento dei debiti d'imposta, e i regimi doganali per l'immissione in libera pratica.

Ulteriori interventi normativi degni di nota sono riscontrabili nel Reg. Delegato UE n.2015/2446 (RD) e nel Reg. di Esecuzione UE n.2015/2447 (RE), entrambi previsti dalla Commissione europea e rispettivamente attinenti alle modalità che specificano determinate disposizioni del CDU e alle modalità di applicazione di altre disposizioni dello stesso CDU.

Infine vale la pena nominare il Reg. delegato n.2016/341 della Commissione (RDT) in quanto occupante una posizione peculiare in tale contesto normativo, infatti esso integra il CDU con disposizioni utili a sopperire all'eventuale mancato funzionamento di determinati sistemi informatici previsti dal Codice.

### **2.1.1 Dogana 2020**

L'intento di creare un sistema doganale armonizzato a livello comunitario, ha portato l'Unione europea negli anni ad istituire una serie di programmi d'azione, "Dogana 2000", "Dogana 2002", "Dogana 2007", "Dogana 2013", fino ad arrivare all'ultimo, tutt'ora in fase di svolgimento, denominato "Dogana 2020".

Sebbene in tutti i programmi è riscontrabile come minimo comun denominatore quello di assicurare il corretto, efficace ed efficiente funzionamento del mercato interno all'Unione e del rapporto di questo con quelli esterni ad esso, in ognuno di questi è riscontrabile un più specifico obiettivo mirato, volta per volta, al miglioramento di individuati aspetti. I programmi precedenti a quello in attuale fase di svolgimento, sono intervenuti cercando di facilitare gli scambi e contrastare le frodi, nel rispetto degli interessi finanziari e delle esigenze di sicurezza della Comunità e dei suoi cittadini.

Tali fini perseguiti, nonostante siano stati oggetto di riforme e non poche riflessioni, possono, e dovrebbero, tuttora essere motivo di numerosi sforzi. Le problematiche

affidenti al settore doganale non sono certo oggetto di poco conto, soprattutto in un momento storico movimentato, turbolento e per certi aspetti insicuro come quello che stiamo vivendo. È questione dei nostri giorni infatti la sicurezza dei cittadini dell'Unione europea, sia per quel che riguardano le merci in entrata nel nostro territorio, sia e soprattutto per ciò che attiene all'accesso di soggetti che mettono a rischio vite, o ancora distruggono e danneggiano in modo irreparabile il patrimonio artistico proprio della "culla della civiltà".

Questa non è una critica mirata al fenomeno migratorio che sta interessando l'Unione europea che, in quanto tale, a parere dello scrivente, deve essere colto al meglio per arricchire una popolazione con differenti punti di vedute e che sicuramente potrebbe, se ben gestito e tutelato, contribuire ad arricchire il patrimonio sociale e culturale del Vecchio Continente. Patrimonio di cui ogni cittadino dell'UE dovrebbe esserne fiero, e patrimonio venutosi formando, diversamente dagli altri continenti e come la storia insegna, da un crocevia di culture differenti che, seppur negli anni è impossibile negare non abbia portato a numerosi e talvolta violenti confronti tra le stesse, se ben coordinate e allo stesso tempo soggette a dure pene laddove necessario, non potrebbero che uscirne ancora una volta più arricchite di valori e di ampie vedute.

È senz'altro vero che tali fenomeni migratori debbano essere gestiti diversamente e non dovrebbero creare disagi sociali di portata tale a quella attuale che, tornando a quanto detto poco sopra, non è possibile definirli di poco conto. L'ondata dovrebbe essere controllata e svolta in maniera sicura, tutelando in primis la salute e gli interessi dei cittadini europei e contrastandola in maniera esemplare laddove sfoci in atteggiamenti sanguinosi e terroristici come quelli avvenuti in diversi Paesi membri.

Si tratta quindi di un insieme di problematiche che dovrebbero essere affrontate con controlli all'ingresso del territorio doganale molto più rigidi e meno permissivi, anche per quel che riguarda il flusso di merci in entrata, soprattutto nei confronti di quei Paesi che sono soggetti a norme relative la sicurezza dei prodotti e l'impiego di materiali per costruirli, molto più permissive di quelle nostrane. Queste merci, una volta superati i controlli in dogana, sono libere di circolare all'interno del Mercato Unico europeo creando di conseguenza non poche destabilizzanti condizioni all'economia dei diversi Paesi.

È cristallino il riferimento alle enormi ondate di prodotti in ingresso provenienti da industrie cinesi che, non curanti le norme europee sulla contraffazione, attraverso l'uso di materiali non a norma o addirittura cancerogeni, tramite il commercio di prodotti e materie prime di dubbia qualità, e insieme al largo sfruttamento del lavoro minorile o

comunque non rispettoso della dignità umana e all'inosservanza delle regole per la sicurezza nei posti di lavoro, creano situazioni di concorrenza sleale letali per l'economia del Continente.

L'obiettivo perseguito da tali programmi d'azione, e ora nello specifico da "Dogana 2013"<sup>17</sup>, è quello di dare un sostegno e allo stesso tempo un proprio contributo agli sforzi messi in atto dai differenti Stati membri al fine di garantire un efficace funzionamento del mercato interno. I controlli all'ingresso delle merci e delle persone sono strumentali, a parere dello scrivente, al raggiungimento di tali finalità.

Per questi motivi, tra gli altri, il Consiglio dell'UE nel 2014 ha proposto alla Commissione europea e agli Stati membri la creazione di un Gruppo per la Politica Doganale (GPD), composto dai Direttori generali delle dogane di ciascuno Stato membro e dalla Commissione stessa. Le funzioni che tale organo è preposto a svolgere sono quella consultiva nei confronti della Commissione in materia di sviluppo, miglioramento e coordinamento delle politiche doganali correlate al Programma d'azione "Dogana 2020". L'insieme di tali azioni e previsioni è volto ad attribuire alle dogane un fondamentale e ulteriore compito a quello della sicurezza dei cittadini dell'Unione, riconducibile all'assicurare la competitività e la concorrenza delle aziende nel mondo.

"Dogana 2013" nello specifico era mirato ad integrare le azioni intraprese dagli Stati membri al fine di garantire l'efficacia del mercato interno e soprattutto, con un non indifferente stampo rivoluzionario, alla realizzazione della dogana elettronica. Tale programma è stato pensato al fine di realizzare determinati obiettivi divulgati dall'UE stessa nel proprio sito internet. Il primo tra questi, come accennato, era individuabile nella volontà di creare un sistema doganale il più informatizzato possibile che garantisse che le attività doganali rispondessero alle esigenze del mercato interno e che quindi contribuissero con una certa armonia all'attuazione del nuovo CDU. In aggiunta ci si era prefissati il raggiungimento di un elevato livello di armonizzazione tra le dogane dei differenti Stati, così da arrivare ad una tale interazione delle Amministrazioni che permettesse loro di assolvere ai propri compiti con modalità efficienti e proprie di un'unica amministrazione. Rafforzare la cooperazione doganale internazionale fra le diverse Amministrazioni dell'UE e dei Paesi terzi in ambito di sicurezza, e nel contempo rafforzare la cooperazione negli scambi di informazioni e buone prassi con la Amministrazioni doganali terze, rappresentava un ulteriore punto di arrivo di "Dogana 2013". Infine, si era proposto di semplificare sistemi e controlli doganali con lo scopo di

---

<sup>17</sup> Decisione n.624/2007/CE.

ridurre all'osso il carico amministrativo e i costi di messa in conformità sostenuti dagli operatori economici<sup>18</sup>.

Il Regolamento (UE) n.1294/2013 del Parlamento e del Consiglio europeo tuttavia, ha abrogato la Decisione istitutiva di “Dogana 2013”. Nel contempo però, lo stesso Regolamento ha istituito un nuovo programma d'azione doganale, “Dogana 2020”, per il periodo che intercorre tra il 2014 e il 2020. Tale programma persegue gli stessi risultati di quello appena descritto con l'ulteriore previsione di un potenziamento di capacità e competenze dei funzionari doganali.

Come per i precedenti inoltre è stata prevista una fase di monitoraggio, che viene svolta dalla “Commissione in collaborazione con i Paesi partecipanti, effettuando un monitoraggio dell'attuazione del programma”<sup>19</sup>, la Commissione stessa infine deve rendere pubblici i risultati. Questi ultimi, diversamente dall'attività di monitoraggio di “Dogana 2013”, dovranno servire alla realizzazione di una valutazione intermedia e di una finale che la Commissione insieme con gli Stati membri dovranno elaborare e successivamente inviare al Parlamento e al Consiglio europeo.

## **2.2 Le novità apportate dal Codice Doganale dell'Unione**

Dall'1.5.2016 lo scenario del commercio internazionale è stato coinvolto da un profondo cambiamento: l'entrata in vigore del nuovo Codice Doganale dell'Unione (CDU). Il rinnovato sistema normativo è stato concepito dalla necessità di semplificazione e modernizzazione dei processi e dei rapporti commerciali internazionali. È imprescindibile infatti sottolineare come la totalità del tessuto imprenditoriale globale sia costantemente alla ricerca di nuovi, e magari inesplorati e insaturi, mercati in cui poter competere con i propri prodotti e servizi.

Proprio in questa prospettiva è intervenuta l'Unione apportando un carico riformatorio che segna un punto di discontinuità con il passato, aprendo le porte a nuovi mercati e tecnologie.

È bene sottolineare che le novità che verranno ora evidenziate sono accomunate da uno stesso interesse del Legislatore comunitario riscontrabile in una volontà di snellimento, celerità e armonizzazione di quanto attiene qualsiasi processo e adempimento attinenti l'ambito doganale.

---

<sup>18</sup> [http://europa.eu/legislation\\_summaries/customs/l11050\\_it.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/customs/l11050_it.htm).

<sup>19</sup> Art.17.

Un primo e significativo cambiamento di tendenza rispetto al passato, ai sensi dell'art.6 del CDU, si è avuto con la previsione dell'impiego ordinario di strumenti informatici, eliminando ogni tipo di supporto cartaceo precedentemente previsto nello scambio di informazioni tra le autorità e gli operatori economici. È in tale prospettiva infatti che si inserisce il Regolamento Transitorio Delegato integrando il CDU per quel che riguarda le norme transitorie relative a talune disposizioni nei casi in cui i citati sistemi elettronici non siano ancora operativi<sup>20</sup>.

Ulteriore spinta a dir poco innovativa deriva dai mutati ruoli e obblighi delle autorità doganali, che si vedono lasciare alle spalle quell'atteggiamento di "nemico" del contribuente, per far spazio al compito di "catalizzatori della competitività". Nell'art.3 infatti vengono elencati i doveri dell'Autorità doganale, responsabile della supervisione degli scambi internazionali in modo tale da "contribuire al commercio leale e libero, all'attuazione degli aspetti esterni del mercato interno, della politica commerciale comune e delle altre politiche dell'Unione comuni riguardanti il commercio"<sup>21</sup>. Detti ruoli sono strumentali della rinnovata posizione assunta dall'Amministrazione, posizione di "alleata" nel commercio estero dei Paesi membri, desumibile fin dal sedicesimo considerando dello stesso CDU. La crescente necessità degli imprenditori europei di intervenire in mercati esterni al territorio doganale senza incorrere in ostacoli al commercio e agli investimenti ha contribuito al mutamento del ruolo ricoperto dalle Dogane, "assegnando loro una funzione di guida nella catena logistica e rendendole, nella loro attività di monitoraggio e gestione del commercio internazionale, un catalizzatore della competitività dei Paesi e delle società". È proprio in seno a tali aspettative che viene collocato l'art.14, che impone all'Autorità doganale il mantenimento di un dialogo regolare con gli "operatori economici e con le altre autorità interessate allo scambio internazionale delle merci", promuovendo trasparenza e mettendo gratuitamente a disposizione del pubblico la normativa doganale, le decisioni amministrative doganali e i moduli di domanda. Inoltre, in sintonia con la su citata spinta innovativa dell'intero sistema data dall'esclusiva previsione di supporti informatici, quanto previsto circa la vicinanza delle Dogane al contribuente è assicurato mediante la comunicazione via internet.

Ulteriori novità conseguenti ad un'aspirazione di velocità e snellimento della generalità delle procedure sono riconducibili alla dichiarazione semplificata e allo sdoganamento centralizzato. La prima permette di presentare le dichiarazioni in dogana senza l'obbligo

---

<sup>20</sup> CINIEMI S., *"Nuovo Codice Doganale: cosa cambia dal 1 maggio 2016"*, IPSOA BigSuite, Walters Kluwer

<sup>21</sup> Art.3, Codice Doganale dell'Unione

di doverle accompagnare dai documenti e dagli elementi ordinariamente ritenuti necessari. Tale agevolazione è stata pensata soprattutto per quegli operatori che agiscono nel mercato come gruppo, e che di conseguenza si avvalgono di policy di transfer pricing. Infatti, nel rispetto degli adempimenti previsti dalla formula semplificata, nella dichiarazione doganale potrà essere presentato un valore solo previsionale, che si discosti dall'effettivo valore della merce oggetto di scambio, ma che sarà soggetto a fine anno ad un riallineamento con il reale valore dei beni commercializzati.

Come accennato poi, in linea con la semplificazione, velocizzazione e soprattutto automazione dei processi, è stato previsto l'istituto dello sdoganamento centralizzato, in vigore però solamente dal 2020, il quale permetterà di poter dichiarare le merci e pagarne il relativo dazio dalla sede della società presso un ufficio doganale prescelto in un Paese membro dell'UE, indipendentemente dal luogo in cui le merci saranno destinate. Infine, tra le novità rilevanti apportate dal nuovo Codice, oltre a quelle appena elencate e a quelle relative al valore delle merci presentate in dogana che saranno oggetto di ampio approfondimento nel corso del successivo capitolo, è bene ora dare evidenza a quelle attinenti la materia dell'origine. Attualmente infatti, in aggiunta al tradizionale criterio della lavorazione sostanziale, che interviene nel caso in cui alla nascita di un prodotto partecipino due o più Paesi, ne sono stati aggiunti ulteriori già previsti dal WTO. La novità è da ricondursi nel differente ruolo ricoperto da tali ultime regole, prima e dopo l'entrata in vigore del CDU. Se in un primo momento infatti la lista delle regole del WTO attinenti la materia di origine assumeva valenza puramente interpretativa, ad oggi invece esprime forza di legge. Sarà quindi necessario che le aziende domestiche revisionino le aggiornate condizioni di riferimento al fine di continuare ad apportare nel rispetto delle norme la dicitura "*made in Italy*" ai propri prodotti.

A seguito di questa breve disamina circa le novità apportate, dovrebbe risultare ora più agevole comprendere in che modo il Legislatore comunitario sia intervenuto in numerosi aspetti, processi e istituti previsti nel rapporto doganale che intercorre tra il contribuente e l'Agenzia al fine di semplificare e di digitalizzare gli adempimenti richiesti per il passaggio delle merci in dogana. Si analizzano di seguito le novità di maggior spessore.

## 2.2.1 L' Operatore Economico Autorizzato

Un ulteriore ruolo soggetto ad un profondo rinnovamento è quello dell'AEO (*Authorized Economic Operator*). La certificazione AEO, con l'entrata in vigore del nuovo CDU, ha in definitiva assunto una centralità senza precedenti. Infatti, se con il vecchio c.d.c. a questa erano addossate solamente esigenze di celerità negli scambi e semplificazioni nei rapporti con le amministrazioni doganali, ad oggi sono state introdotte anche una serie di misure volte a rafforzare la sicurezza delle merci negli scambi commerciali e l'accelerazione, semplificazione e snellezza nelle procedure con gli Uffici doganali. Nell'ottica del raggiungimento di controlli doganali più rapidi e controllati, è stata inserita la nuova figura dell'operatore economico autorizzato, per definizione considerato affidabile, a cui sono state concesse la gran parte delle principali semplificazioni amministrative, con conseguente riduzione dei costi, e delle agevolazioni procedurali finalizzate a rendere efficienti e competitivi i rapporti con i soggetti extra-UE.

Dal primo maggio 2016 lo status di AEO non è più attestato mediante una certificazione, sarà indispensabile invece richiedere apposita autorizzazione e allegare alla stessa il questionario di autovalutazione, che acquista quindi con il CDU carattere di obbligatorietà. Il richiedente deve essere necessariamente registrato presso l'autorità doganale, deve quindi essere in possesso di un codice EORI, essere stabilito nel territorio doganale unionale e presentare la domanda all'Ufficio competente, e non deve infine aver ricevuto nei tre anni precedenti la domanda un provvedimento di annullamento o revoca di un'autorizzazione AEO.

La domanda consente di ottenere, singolarmente o congiuntamente, le autorizzazioni di operatore economico autorizzato nel settore della semplificazione doganale o in quello della sicurezza, rispettivamente permissivi circa determinate norme attinenti alla semplificazione appunto o di agevolazioni quali quelle sulla sicurezza.

Lo status di AEO, una volta acquisito, viene riconosciuto da tutte le autorità doganali dei diversi Stati membri, permettendo allo stesso di poter beneficiare ovunque all'interno del territorio dell'UE di trattamenti più favorevoli per quanto riguardano i controlli doganali, è esonerato dall'obbligo di presentare le merci in dogana in quanto considerate svincolate al momento dell'iscrizione nelle scritture del dichiarante, e ancora gli è permesso l'accesso allo sdoganamento centralizzato o alle procedure di autocontrollo. L'operatore economico autorizzato in aggiunta ha la possibilità di presentare la garanzia globale per le obbligazioni doganali con un importo ridotto, di aver accesso a procedure semplificate di transito o all'uso di dichiarazioni semplificate, ed infine di poter godere dei sistemi di

forfettizzazione del valore doganale delle merci<sup>22</sup>.

Data la vastità delle agevolazioni concesse e i controlli cui l'AEO viene sottratto, risultano crescenti e allo stesso tempo sempre più stringenti i requisiti formali e sostanziali cui lo stesso deve essere in possesso per poter beneficiare di quanto pocanzi dato evidenza. I criteri cui il soggetto richiedente deve possedere, ai sensi dell'art.39 del CDU, sono i seguenti:

- non devono far capo allo stesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, tenuto conto inoltre di reati gravi in relazione all'attività economica svolta dal richiedente. Questo requisito si considera soddisfatto anche nei casi in cui l'autorità competente al rilascio dell'autorizzazione ritenga che eventuali infrazioni commesse dal soggetto richiedente, siano di trascurabile entità rispetto alla quantità e alla mole delle operazioni doganali da quest'ultimo effettuate, e in ogni caso sia sicura circa la buona fede dell'aspirante AEO;
- è inderogabile un elevato livello di controllo sulle operazioni e sul flusso di merci che deve essere assicurato tramite un sistema di gestione delle scritture commerciali e di quelle relative ai trasporti, consentendo adeguati controlli doganali quali l'accesso fisico ed elettronico ai suoi sistemi contabili. Il richiedente inoltre deve disporre di un'organizzazione amministrativa che corrisponda al tipo e alla dimensione dell'impresa, e che sia adatta alla gestione dei flussi di merci. Deve disporre in aggiunta di un adeguato controllo interno che sia in grado di prevenire, individuare e correggere errori e transazioni illegali o fraudolente;
- deve essere assicurata solvibilità finanziaria tramite la dimostrazione di una situazione finanziaria sana, che consente allo stesso di adempiere ai propri impegni, in relazione alla tipologia di attività commerciale svolta. Il richiedente non deve essere oggetto di una procedura fallimentare e deve, nei tre anni precedenti la presentazione della domanda, aver adempito al pagamento dei dazi doganali o qualsiasi altro diritto, imposta o tassa riscossi per o in relazione all'importazione o esportazione di merci;
- deve essere comprovato il rispetto di standard pratici di competenza o qualifiche professionali connesse all'attività svolta per quanto concerne l'autorizzazione di operatore economico autorizzato nel settore della semplificazione;
- sono imprescindibili adeguati standard di sicurezza per il richiedente di status di AEO nel settore della sicurezza, da dimostrare mediante la disposizione di misure idonee a garantire la sicurezza della catena internazionale di approvvigionamento per quanto

---

<sup>22</sup> SANTACROCE B., 2016, "Sdoganamento semplificato con le procedure elettroniche", Norme e Tributi, Gruppo 24 Ore

riguarda l'integrità fisica e i controlli degli accessi, i processi logistici e le manipolazioni di specifici tipi di merci, il personale e l'individuazione dei partner commerciali<sup>23</sup>. In particolare, gli edifici utilizzati nell'ambito di operazioni connesse all'AEOS devono essere forniti di protezione contro intrusioni illecite e devono essere costruiti con materiali resistenti ad accessi non autorizzati. Devono inoltre essere prese precauzioni al fine di evitare l'accesso non autorizzato a uffici, zone di spedizione e zone di trasporto. Tale ultimo requisito analizzato si considera infine soddisfatto se il richiedente è in possesso di un certificato di sicurezza rilasciato da un Paese terzo con cui l'UE ha concluso un accordo prevedente il riconoscimento di tale certificato.

Collegata alla nuova figura dell'AEO è stata la costituzione della "Banca dati dei Rappresentanti" che contiene tutti i soggetti a cui è riconosciuto appunto il potere di rappresentanza in dogana. In tale breve elenco, oltre all'AEO, vengono ricompresi in qualità di rappresentanti diretti ai sensi dell'art.18 i doganalisti iscritti all'albo e i centri d'assistenza doganale (CAD), anch'essi iscritti all'albo. In un secondo momento inoltre potranno essere inseriti nella banca dati AIDA, Automazione Integrata Dogana Accise, anche soggetti stabiliti in Italia o in altri Stati membri che abbiano fatto richiesta di poter agire in qualità di rappresentanti, sempre che gli stessi siano in possesso dei requisiti richiesti dall'art.39 CDU, e sia avvenuto il rilascio di apposita abilitazione da parte dell'Ufficio competente<sup>24</sup>.

Ancora, in accordo con l'accresciuta centralità e fiducia riposta nella figura dell'AEO, l'art.185 del CDU prevede la possibilità di far ricorso all'autovalutazione. L'operatore economico in questo modo, dietro autorizzazione delle Autorità doganali, può espletare un certo numero di formalità generalmente di competenza delle autorità stesse. È ovvio che tali competenze, quali la possibilità di determinare l'importo del dazio da pagare o la possibilità di svolgere alcuni controlli sotto vigilanza doganale, derivano da una completa riposizione di fiducia negli AEO, anche in ottica di un'eventuale istaurazione di un rapporto con Dogana e Guardia di Finanza.

---

<sup>23</sup> D'ALFONSO F., 2017, "Operatore economico autorizzato", Pratica fiscale e professionale, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer

<sup>24</sup> CINIERSI S., "Nuovo Codice Doganale: cosa cambia dal 1 maggio 2016", IPSOA BigSuite, Walters Kluwer

## 2.2.2 Il diritto al contraddittorio

L'entrata in vigore del nuovo Codice, tra gli altri, ha apportato significative riforme anche in ambito di *litigation* doganale.

Con il Reg. UE n.952/2013 viene prevista la codificazione del contraddittorio anticipato: il contraddittorio endoprocedimentale diviene generalmente obbligatorio prima dell'adozione di provvedimenti, inerenti la materia doganale, che abbiano conseguenze sfavorevoli per il destinatario.

È doveroso a tal riguardo fare un passo indietro e analizzare quali siano i principi generali cui il diritto dell'Unione rispetta, stessi principi cui anche il Legislatore nazionale dovrebbe prendere in considerazione nella codificazione delle proprie norme. La Corte di Giustizia dell'UE infatti, più volte nelle sue sentenze ha sancito il rispetto del diritto di difesa, di cui il contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante. Tale diritto di difesa è configurabile come un principio generale del diritto comunitario, e deve trovare quindi applicazione tutte le volte che l'Amministrazione si propone di adottare atti lesivi nei confronti di un soggetto<sup>25</sup>.

Obbligo, quello del rispetto del diritto di difesa, che ricade in capo alle Amministrazioni dei diversi Stati membri ogni volta che le stesse adottano decisioni rientranti nella sfera del diritto Comunitario, anche nell'ipotesi in cui la normativa unionale non lo preveda espressamente<sup>26</sup>. Le ragioni che hanno spinto il Legislatore comunitario, ed una costante e univoca giurisprudenza, al rispetto del diritto della difesa sono da ricercarsi nella volontà di mettere a disposizione dell'Amministrazione tutti gli elementi necessari, comprensivi quindi delle osservazioni e delle ragioni della persona o impresa coinvolta, affinché la stessa possa emettere un giudizio in modo quanto più informato e con quanti meno errori interpretativi o derivanti da una scarsa informazione circa il caso esaminato. Un eventuale provvedimento da parte dell'Amministrazione deve essere il frutto di un'indagine, indipendentemente dal luogo nel quale è stata svolta, effettuata alla luce di tutti gli elementi necessari per poter contestualizzare ogni documento analizzato nell'esatta e reale fattispecie che ogniqualvolta indubbiamente presenterà profili di discontinuità con qualsivoglia realtà fattuale precedentemente analizzata. Tale attività di contestualizzazione è quindi indispensabile per poter comprendere a fondo quali siano i fatti rilevanti cui tener conto ai fini di una successiva emissione di un provvedimento, e in quanto tale “impone, per la sua stessa natura, il confronto con i soggetti che si siano

---

<sup>25</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 18.12.2008, causa C-349/07

<sup>26</sup> D'ALFONSO F., 2017, “*Contraddittorio anticipato in dogana*”, Il Sole 24 Ore

resi protagonisti di quei fatti economici”, rilevando in definitiva la natura “ineludibile nel rapporto tra Fisco e contribuente”<sup>27</sup> del contraddittorio.

Ad ogni modo il diritto dell’Unione lascia agli Stati membri la facoltà di stabilire i termini della comunicazione al contribuente, delle norme procedurali e della legislazione da applicare; è necessario quindi prendere in considerazione quelle che sono le norme interne relative appunto ad un corretto svolgimento dell’attività accertativa dell’Amministrazione.

Quanto appena affermato è sufficiente per comprendere che contrariamente alla generale ed esclusiva competenza dell’Unione circa la materia doganale, ciò che attiene l’aspetto procedurale del contenzioso invece, è soggetto alla potestà legislativa di ogni Paese membro che, tuttavia, dovrebbe in ogni caso rispettare i principi e i diritti più volte sanciti dalla giurisprudenza comunitaria.

Diversamente da quanto previsto dal diritto dell’UE, secondo la Corte di Cassazione, che peraltro ha seguito nel corso degli ultimi tre anni orientamenti contrastanti, l’Ordinamento italiano non prevede in capo all’Amministrazione, anteriormente l’emissione di un atto di accertamento lesivo dei diritti del contribuente, un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale, all’inosservanza del quale verrà invalidato l’atto accertativo. Due sono ora le osservazioni necessarie. La prima attiene ad un differente grado di difesa offerto al contribuente dal diritto comunitario e dall’Ordinamento nazionale. Il primo infatti, prevedendo un obbligo generalizzato di difesa del contribuente rispetta quanto sancito nella Carta dei diritti fondamentali dell’UE facendo rientrare nell’ambito del diritto ad una buona amministrazione “il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi un pregiudizio”.

La seconda invece è attinente alla maggiore o minore tutela del diritto alla difesa del contribuente garantita dall’Ordinamento italiano a seconda che l’oggetto del contenzioso verta rispettivamente su un tributo “armonizzato” o meno. Quanto evidenziato è frutto della gerarchia delle fonti prevista per i Paesi che sono entrati a far parte dell’UE, che sono quindi obbligati, per quanto attiene i settori cui hanno dovuto rinunciare ad una competenza esclusiva, alla disapplicazione delle norme nazionali in contrasto, come in questo caso, con quella prevalente comunitaria.

Nello specifico il Legislatore nazionale, a seguito della sopra menzionata “sentenza Sopropè” (causa C-349-07), è dovuto intervenire inserendo il comma 4-bis all’interno del

---

<sup>27</sup> BEGHIN M., 2015, “*Diritto tributario*”, CEDAM

D.Lgs. 374/1990, prevedendo così che “nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall’articolo 12 della Legge 27 luglio 2000, n.212, dopo la notifica all’operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi – ispezioni – verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze o degli errori relativi agli elementi dell’accertamento riscontrati nel corso del controllo, l’operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall’Ufficio doganale prima della notifica dell’avviso di cui al successivo comma 5”. Dal dato letterale della norma emerge quindi, per ciò che attiene alla materia doganale, all’interno dell’Ordinamento nazionale, l’obbligo generalizzato di tutela del diritto del contribuente al contraddittorio anticipato.

Di conseguenza è possibile affermare che a seguito di tale previsione, per quel che riguardano i tributi armonizzati, è finalmente venuta meno l’applicazione del comma 7, art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente. Ciò tuttavia, non è del tutto vero. Sussistono ancora infatti margini di discussione laddove si assuma come non dovuto il contraddittorio preventivo per IVA e accise, nonostante le due imposte siano pacificamente armonizzate, come i dazi<sup>28</sup>.

Il comma 7 dell’art.12, che tuttavia resta valido per tutti gli altri tributi, se da una parte garantisce un arco temporale più ampio dalla data di elevazione del processo verbale di costatazione entro il quale poter presentare all’Amministrazione osservazioni e richieste, dall’altra prevede che non si possono emanare avvisi di accertamento “salvo casi di particolare e motivata urgenza”.

Nuovamente due sono ora le considerazioni da farsi a riguardo. La prima deve essere effettuata circa l’interpretazione delle parole “salvo i casi di particolare e motivata urgenza” e quindi dell’applicabilità delle stesse al caso concreto. Ai fini della deroga del diritto al contraddittorio infatti “non è sufficiente invocare la prossimità della scadenza dei termini per l’accertamento. [...] si capisce come la particolarità dell’urgenza, richiesta dalla disposizione in esame, non possa essere confusa con le questioni organizzative dell’Agenzia [...]: il Fisco deve pianificare lo svolgimento dell’attività istruttoria nel rispetto dei tempi che saranno dipoi richiesti per la notifica dei provvedimenti impositivi”<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> SANTACROCE B., SBANDI E., 15.11.2017, “L’accertamento in dogana è subito esecutivo”, Il Sole 24 Ore.

<sup>29</sup> BEGHIN M., 2015, “Diritto tributario”, CEDAM

La seconda osservazione invece verte sulla necessaria elevazione di un processo verbale di constatazione affinché venga prevista una data dalla quale far partire un arco temporale dedicato al contraddittorio endoprocedimentale che, tra l'altro, sospende i termini di prescrizione dell'obbligazione doganale. Il problema tramuta quindi adesso sui casi in cui l'Agenzia possa omettere la consegna del pvc. L'obbligatorietà di quest'ultimo infatti, da un'interpretazione esclusivamente letterale dell'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente, sembrerebbe prevista solamente nei casi in cui le verifiche siano state svolte presso il contribuente, e non anche nei casi di verifiche effettuate a tavolino. Tuttavia, anche se "la questione parrebbe risolta da una recente sentenza della corte di cassazione, pronunciata a sezioni unite (2014), stando alla quale il contraddittorio si concreta mediante l'elevazione del pvc, senza distinzioni dipendenti dal luogo in cui l'attività istruttoria si è svolta"<sup>30</sup>, è possibile affermare che in generale, ad oggi, in materia doganale il diritto di difesa e al contraddittorio preventivo "è più tutelato di quanto non accada in materia di imposte dirette, imposta di registro, successioni o di tributi locali"<sup>31</sup>. È bene inoltre evidenziare che, a seguito di quanto espresso dalla Corte di Giustizia UE, la violazione dell'obbligo di contraddittorio comporta l'invalidità dell'atto, purché in giudizio il contribuente assolva l'onere di dare evidenza delle ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e l'opposizione di quest'ultime si riveli tale da configurare lo sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse del contribuente.

Inoltre, sempre secondo la Corte di Giustizia comunitaria, il diritto di difesa del contribuente è assoggettato a un limite nella misura in cui, il rispetto del principio della difesa comporti da parte di uno Stato l'inadempimento dell'obbligo di accertare i diritti dell'Unione sulle proprie risorse<sup>32</sup>. Tali restrizioni in ogni caso devono rispondere ad obiettivi di interesse generale e non devono costituire, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti garantiti<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> BEGHIN M., 2015, "*Diritto tributario*", CEDAM

<sup>31</sup> ARMELLA S., 2016, "*Le principali novità del nuovo Codice Doganale dell'Unione*", Corriere Tributario

<sup>32</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 23.02.2006, causa C-546/03

<sup>33</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 26.09.2013, causa C-418/11

### **2.2.3 L'interpello in dogana**

Il lastricato campo normativo della disciplina doganale con cui gli operatori economici entrano quotidianamente in contatto, ha fatto sì che il Legislatore prevedesse un crescente numero di strumenti volti ad interrogare l'Amministrazione al fine di conoscere, e quindi svolgere in sicurezza, le assai complicate operazioni di sdoganamento delle merci.

In ambito doganale, da sempre, si è cercato di ridurre al minimo le incertezze e i dubbi che concernono una disciplina di non semplice comprensione e di scarsa diffusione nella cultura imprenditoriale europea. Il Codice Doganale dell'Unione in tal senso prevede all'art.14 un generale diritto all'informazione da parte del contribuente, che si rispecchia in un relativo obbligo in capo all'Amministrazione di chiarire qualsivoglia dubbio interpretativo al fine di garantire a livello comunitario, per tale materia, il principio della certezza del diritto.

Innanzitutto il Legislatore si è mosso concedendo a capo degli operatori differenti strumenti atti a richiedere Informazioni alla Dogana circa la classificazione tariffaria e l'attribuzione dell'origine delle merci, e Decisioni circa l'applicazione della normativa. In entrambi i casi prevedendo, a seguito di un riscontro dell'Agenzia, un'applicazione armonizzata in tutti gli Stati membri dell'UE.

Di più recente previsione sono invece il ruling preventivo in materia di valore doganale e l'utilizzo dell'interpello previsto dall'art.11 dello Statuto dei diritti del contribuente, per quanto riguardano i tributi armonizzati, non riscontrabili in risorse proprie dell'UE.

L'insieme di tali pronunciamenti da parte dell'Amministrazione, conseguenti alle relative istanze proposte dai contribuenti, vanno a formare il cosiddetto sistema delle "customs decisions", caratterizzate, in sintonia con le rinnovate modalità di espletamento della formalità doganali, da una forma del tutto automatizzata.

Tralasciando in questa sede l'analisi approfondita delle Informazioni e Decisioni, e limitandoci quindi alla sola esposizione di quelli che sono i loro tratti principali, è bene approfondire le novità previste dal CDU.

Il nuovo Codice Doganale, come d'altronde anche il vecchio, prevedono una specifica tipologia di interpello riscontrabile nelle Informazioni vincolanti, come detto, sia in materia di origine, che in materia di classificazione. Tali strumenti a disposizione del contribuente permettono, al verificarsi di una reale e prospettica operazione, e quindi di una conseguente risposta dell'Amministrazione, di entrare in possesso di un certificato che attesti la classificazione tariffaria di una determinata merce (Itv) o alternativamente di origine preferenziale, o non preferenziale, della stessa (Ivo).

A scopo di chiarezza, un operatore che avesse intenzione di mettere in atto un'operazione doganale, e che al contempo non voglia correre il rischio di un'eventuale rettifica del tributo dovuto da parte dell'Amministrazione, e conseguenti sanzioni, può richiedere a quest'ultima di fornire lui la corretta classificazione tariffaria e/o l'origine della merce. A seguito del rilascio della certificazione, all'atto dell'espletazione delle formalità doganali, il contribuente potrà presentare l'Itv e/o l'Ivo in suo possesso ad una qualsiasi autorità doganale nel territorio dell'UE, annullando di conseguenza eventuali rischi di contestazione. La validità di tali informazioni è pari a tre anni a decorrere dal momento in cui avviene il rilascio delle stesse, e i loro effetti, diversamente da quanto previsto dal c.d.c., hanno efficacia non solo nei confronti dell'Autorità, ma anche nei confronti del destinatario<sup>34</sup>.

Sempre nel rispetto del principio della certezza del diritto l'art.22 del CDU invece, regola l'istituto delle Decisioni, ossia lo strumento con il quale l'Amministrazione risponde a quesiti di natura generale effettuati dai contribuenti. Infatti, ogni qualvolta un operatore economico lo ritenesse necessario, e sempreché si riferisca ad una fattispecie realmente oggetto di interesse dello stesso in quanto prospetticamente da realizzarsi, lo stesso può, dietro istanza, interpellare l'Amministrazione. Le richieste possono generalmente riguardare ogni forma e regola del diritto degli scambi internazionali, senza quindi essere circoscritte, al contrario delle Informazioni vincolanti, a determinati aspetti della materia. Interessante risulta a riguardo il rapporto che tali Decisioni hanno con il diritto al contraddittorio e al ricorso da parte del contribuente. Infatti le Autorità, prima di prendere una Decisione che possa avere conseguenze sfavorevoli per il contribuente, sono tenute a comunicare "le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente"<sup>35</sup>, il quale inoltre può ricorrere avverso il provvedimento, nelle consuete forme previste dal diritto nazionale<sup>36</sup>.

Come sopra anticipato, l'entrata in vigore del nuovo Codice Doganale ha portato con sé un enorme carico riformatorio soprattutto per quanto riguarda la rinnovate modalità di determinazione del valore delle merci in dogana. A tal proposito quindi, e in discontinuità

---

<sup>34</sup> ARMELLA S., PIEMONTESE L., 2016, "Gli strumenti di compliance doganale alla luce del nuovo Codice dell'Unione", Corriere Tributario

<sup>35</sup> Comma 6, art.22, Regolamento UE n.952/2013

<sup>36</sup> CUTELLE' B., FRUSCIONE A., SANTACRECE B., SBANDI E., "Nuovo Codice Doganale", Il Sole 24 Ore

rispetto alla non previsione nel c.d.c., il Legislatore comunitario ha previsto, anche per ciò che attiene i complicati, e di non sempre facile intuizione, metodi di determinazione del valore, la possibilità di richiedere alle Autorità di esprimersi quanto la correttezza della metodologia eventualmente prospettata nell'istanza del contribuente.

Infine, è necessario dare evidenza all'applicabilità dell'art.11 dello Statuto dei diritti del contribuente in materia doganale. Infatti, in relazione al differente rango della normativa comunitaria e di quella nazionale, il Codice Doganale dell'Unione non prevede la possibilità per il contribuente di ricorrere allo strumento dell'interpello, così come previsto dalla normativa interna, per ciò che attiene a risorse proprie dell'UE, quali i dazi, i prelievi agricoli e i dazi antidumping. Sono tuttavia percorribili le strade previste dall'istituto della Legge n.212/2000, art.11, così come modificato dal D.Lgs. n.156/2015, per quanto concernono i restanti tributi amministrati dall'Autorità doganale, quali l'imposta sul valore aggiunto all'importazione, le accise, il contenzioso e il sistema sanzionatorio.

L'istanza di interpello, in concordanza con quanto previsto per i tributi nazionali, deve attenersi ad un caso concreto e realmente prospettato dal contribuente, deve inoltre essere basato su condizioni di effettiva incertezza, ossia deve far riferimento ad una norma obiettivamente sprovvista di un significato univoco, e che di conseguenza lasci spazio a interpretazioni che vadano in direzioni differenti.

In tali situazioni, a seguito dell'accoglimento dell'Agenzia delle Dogane delle novità introdotte dal D.Lgs. 156/2015, avvenuto con le Circolari 21/D del 2015 e 2/D del 2016, l'operatore può ora ricorrere ad una delle quattro tipologie di interpello, ordinario, probatorio, disapplicativo e anti-abuso, a seconda che l'oggetto della richiesta attenga ad elementi normativi generali, all'accesso ad un determinato regime fiscale, alla sterilizzazione di norme antielusive e all'attuazione della disciplina concernente l'abuso del diritto.

Le risposte alle istanze di interpello devono avvenire entro 90 giorni nel caso di interpello ordinario, ed entro 120 negli altri casi; le stesse sono dotate di efficacia vincolante sia per l'Agenzia delle Dogane, che delle Entrate e della Guardia di Finanza, escludendo quindi la possibilità di emissione di un atto accertativo emanato in difformità di quanto prospettato in sede di pronuncia dell'Amministrazione<sup>37</sup>.

Per concludere inoltre, è interessante sottolineare come l'insieme delle istanze, richieste, sviluppi ed esiti del sistema degli interPELLI all'Autorità doganale, può essere consultabile,

---

<sup>37</sup> SANTACROCE B., 02.02.2016, "*L'interpello entra in Dogana – In fuorigioco le risorse UE*", Norme e Tributi, Gruppo 24 Ore

a seguito del caricamento da parte degli operatori economici, sul sito della Commissione UE, tramite un portale appositamente previsto, il “*Trade Portal*”, che consente in ogni caso la risoluzione di dubbi ed incertezze in materia di tributi amministrati dalle Dogane<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> SANTACROCE B., SBANDI E., 2017, “*Dogana, l’interpello viaggia sul web*”, Il Sole 24 Ore

### 3 Il valore in dogana

Il valore da attribuire alle merci presentate in dogana costituisce da sempre un momento ineludibile affinché possa essere liquidato il corretto ammontare del dazio e di conseguenza venga tutelato gran parte del fabbisogno finanziario dell'Unione Europea.

“L'imponibile dei dazi doganali può essere costituito o dalla quantità della merce, espressa in peso, volume, superficie, lunghezza, numero ect., o dal valore di essa”<sup>39</sup>.

Mentre nel primo caso, il cosiddetto “dazio specifico”, l'ammontare del tributo viene stabilito in riferimento all'unità di misura ritenuta più appropriata alla natura del prodotto, nel secondo caso, “dazio ad valorem”, il dazio viene espresso da una percentuale del valore della merce oggetto di importazione. È quindi lampante la fondamentale importanza che, in sistemi doganali regolati da una determinazione dell'imposta su base ad valorem, assume una precisa, corretta e con minor margine arbitrario possibile, determinazione del valore dei beni, e quindi della base imponibile in dogana, affinché il contribuente possa adempiere all'obbligo del pagamento dell'importo dovuto.

Nei primi anni '50, su scala internazionale, la prassi più diffusa era quella riferibile a sistemi che prevedevano l'utilizzo del dazio specifico, lasciando spazio alla quantificazione del dazio ad valorem solo in sporadici casi riconducibili perlopiù a tariffe doganali di Paesi economicamente più sviluppati.

Opposto risulta essere invece lo scenario configuratosi già nel corso del decennio successivo, caratterizzato dalla prevalenza di sistemi doganali incentrati su dazi ad valorem.

Il netto cambio di tendenza in materia è da ricondurre alla necessità di conformazione a postulati di organizzazioni e istituzioni internazionali istituitesi nel secondo dopoguerra. Riservando ad un secondo momento una rapida rassegna di tali interventi, è necessario ora evidenziare che lo scopo iniziale di tali postulati non è da ricondursi ad un obbligo generalizzato in capo ai Paesi aderenti di adottare uguali tariffe ad valorem, bensì quello di porre le basi per una successiva, e magari remota, compatibilità delle stesse, al fine di un'eventuale unificazione.

Solo in tale prospettiva potrebbero quindi risultare auspicabili tanto una progressiva riduzione delle barriere doganali così come auspicata dal GATT, quanto una maggiore diffusione di unioni doganali tra singoli Paesi come primo passo per un'Unione doganale europea.

---

<sup>39</sup> CALDERONI U., 1961, *“Valore in dogana delle merci. Nozioni e tecnica del suo accertamento.”*, CEDAM

A tale proposito, ad esempio, in Italia negli anni '50 è entrata in vigore una nuova tariffa doganale principalmente improntata su un modello ad valorem. La ragione di un cambiamento in tal senso è riconducibile, nel caso nostrano, nell'intenzione di uniformazione italiana alle previgenti tariffe francesi.

Tale necessità generalizzata di armonizzazione dei criteri di valutazione delle merci risponde, come accennato, al bisogno di eliminare il margine interpretativo dei singoli Paesi, al fine appunto di annullare le barriere tariffarie e conseguentemente interconnettere ed armonizzare il maggior numero possibile di economie mondiali, in linea con le rinnovate esigenze della globalizzazione dei mercati.

Quanto appena riportato corrisponde all'obiettivo che si è posto il *Tokyo Round Valuation Code*, meglio conosciuto con *Agreement on Implementation of Article 7 of the GAAT*, stipulato nel 1979, e che, con il succedersi degli anni e dei relativi interventi in materia da parte delle differenti Organizzazioni e Istituzioni internazionali, è stato mantenuto ben saldo e fungente da carro trainante di una complessa evoluzione normativa.

Per poter comprendere a fondo quali siano, e da dove derivino, i principi e i termini che regolamentano un sistema di valutazione delle merci in dogana così come strutturato oggi giorno all'interno dell'Unione Europea, risulta ora necessario introdurre brevemente quelli che sono stati gli interventi fungenti da sovrastruttura dell'intero impianto normativo comunitario doganale.

A seguito della seconda guerra mondiale è possibile riscontrare una palese volontà aggregativa, sia di Paesi che hanno preso parte al conflitto che non, soprattutto per quanto riguardano determinati aspetti regolatori dei traffici economici cui erano soggetti. È in tale corrente idealista che viene percepito il *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT), stipulato il 30 ottobre del 1947 a Ginevra, da 23 Paesi, con il comune obiettivo di regolare le norme e gli usi del commercio internazionale.

Tale accordo sopranazionale è stato fin dall'inizio caratterizzato dalla sua natura prettamente economica volta a gettare le fondamenta per un sistema multilaterale di relazioni commerciali con lo scopo di favorire la liberalizzazione del commercio mondiale. Il GATT fin dal suo esordio ha agito, oltre che come accordo, anche come una vera e propria organizzazione non riconosciuta, in quanto i relativi Paesi partecipanti sono ufficialmente indicati non tanto come "Stati membri" di un'organizzazione, bensì come "Parti contraenti" di un accordo. Nel susseguirsi degli anni tale accordo è stato soggetto a differenti interventi in materia, i cosiddetti "*Rounds*", i quali ne hanno permesso un'evoluzione in termini di riduzione delle tariffe doganali e di aumento nel numero di accordi negoziali plurilaterali tra i Paesi partecipanti.

Due sono a questo punto le date cui occorre far riferimento. La prima risale al 1994, anno in cui l'accordo è stato aggiornato a seguito dell'*Uruguay Round*, la seconda invece al 1995, anno in cui, proprio grazie all'intervento dell'*Uruguay round*, il GATT inteso come organizzazione è stato sostituito dall'Organizzazione Mondiale del Commercio (*World Trade Organization – WTO*), dotata di proprie istituzioni le quali hanno adottato i principi e gli accordi raggiunti in seno al GATT.

L'Uruguay Round, in continuità al precedente *Tokyo Round Valuation Code*, tutela il valore in dogana così come risultante dal valore di transazione, cioè il prezzo pagato o da pagare per i beni importati, corretto con i dovuti aggiustamenti. È quindi possibile affermare che l'oggetto della dichiarazione da presentare in dogana, documento dal quale verrà in un secondo momento determinato il dazio dovuto dal contribuente, è riconducibile al valore di transazione, applicabile a tutti gli Stati che hanno aderito all'Accordo. Di conseguenza il vincolo venutosi a creare a seguito della stipula dell'accordo, non è riconducibile tanto al medesimo carico impositivo per merci uguali o identiche, quanto piuttosto allo stesso criterio di determinazione dello stesso.

Tralasciando lo studio delle metodologie di formazione del valore in dogana, è necessario ora dare evidenza dell'esistenza di determinati presupposti considerati sufficienti e necessari affinché possa essere utilizzato un sistema di calcolo del dazio quale quello *ad valorem*. Innanzitutto è indispensabile che la vendita della merce oggetto di valutazione sia a tutti gli effetti considerabile avvenuta e possa essere provata attraverso documenti quali fatture, contratti e ordini. In secondo luogo il valore della merce, e di conseguenza il prezzo, non deve essere intaccato da alcun tipo di restrizione circa la disponibilità o l'utilizzo dei beni oggetto della transazione, fatte le dovute eccezioni per quanto riguardano quelle dovute per legge, quelle relative a determinate aree geografiche e infine per quante non concernono il valore dei beni. Ulteriori requisiti sono riscontrabili nella dovuta assenza di condizioni aggiuntive nella vendita delle merci, quali il prezzo di vendita imposto dal fornitore o l'obbligo di effettuare ulteriori acquisti da parte dell'acquirente, nella scarsa fornitura di informazioni necessarie a determinare in un secondo momento gli aggiustamenti del valore, quali le commissioni, le spese per la mediazione, le royalties, i costi di trasporto e di assicurazione, ed infine nella mancanza di legami che possano influire nel valore di transazione a fini doganali.

Tuttavia, se è vero che il verificarsi di tali condizioni contribuisca ad una determinazione del valore non completamente veritiera, è anche vero che quanto appena elencato sia facilmente riscontrabile nella pratica. È proprio per questo motivo che l'Accordo, oltre alla determinazione del valore come base da cui partire per poter quantificare il *quantum*

impositivo, ha previsto una serie di metodi alternativi cui utilizzare per poter definire la base imponibile.

Tali metodi devono essere applicati esclusivamente in via alternativa, successiva e sussidiaria tra loro, devono essere utilizzati ossia solamente laddove quello precedente non risulti essere adatto ad una determinazione corretta ed esaustiva del valore *ex legem*. Questi sono rinvenibili nel valore di transazione di merci identiche, nel valore di transazione di merci similari al metodo del valore dedotto, nel metodo del valore calcolato ed infine, nel metodo del valore equo.

A seguito di tale preambolo è ora possibile affermare che l'*Agreement* costituisce il primo espediente di base giuridica prettamente internazionale, e universalmente riconosciuta, per una valutazione delle merci volta a principi di iniziativa economica ed autonomia imprenditoriale<sup>40</sup>.

Sulla linea di quanto appena esposto, a livello europeo, si è posto il diritto comunitario, in un primo momento con l'emanazione del Regolamento CE del 1980 trasfuso nel meglio conosciuto Codice Doganale Comunitario, Regolamento CE n.2913/1992, e in seconda battuta con il nuovo Codice Doganale dell'Unione, Regolamento UE n.952/2013.

### **3.1 La determinazione della base imponibile**

Al fine di liquidare il corretto importo del dazio che il contribuente deve obbligatoriamente versare nelle casse dell'UE, risulta necessaria l'analisi degli artt.70 e 74 del CDU. Il primo comma dell'art.70 infatti pone l'accento sulla formazione della base da cui far partire il calcolo per determinare l'ammontare del dazio, "la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato". Per un lettore adeguatamente informato in materia doganale è facile notare fin da subito che benché siano presenti forti analogie con la normativa previgente, è senz'altro possibile distinguere tratti di discontinuità rispetto al precedente disposto normativo.

Innanzitutto è bene sottolineare come il criterio principale per la determinazione del valore delle merci presentate in dogana sia rimasto quello del valore di transazione, o per

---

<sup>40</sup> CUTELLE' B., FRUSCIONE A., SANTACRECE B., SBANDI E., "Nuovo Codice Doganale", Il Sole 24 Ore

meglio dire il prezzo che effettivamente l'importatore abbia pagato, o ancora debba pagare, per le merci oggetto di scambio. In secondo luogo è bene dare evidenza all'ultimo inciso dell'articolo in commento, "eventualmente adeguato", in quanto, proprio con tale predisposizione letterale, il Legislatore eleva a rango primario di "valore fatturato" anche quelle componenti che sono frutto di forfettizzazione ex art.73 CDU, apportando in tal modo un forte carico innovativo rispetto a quanto previsto dal previgente art.29 del c.d.c. che limitava gli aggiustamenti tassativamente a quanto riportato negli artt.32 e 33 dello stesso.

Il secondo articolo che si pone quale base giuridica per la determinazione del valore è, come sopra accennato, il n.74 CDU che elenca una serie di metodi alternativi cui bisogna rifarsi nel caso in cui quello "gerarchicamente" precedente non può essere applicato.

Tali aspetti, ora brevemente accennati, insieme con altre, e di notevole spessore, riflessioni, quali ad esempio gli elementi da includere o viceversa escludere dal valore, il trattamento delle royalties, eventuali legami in essere tra venditore e compratore e i risvolti della disciplina in materia di imposta sul valore aggiunto, verranno di seguito debitamente approfonditi.

### **3.2 Il valore di transazione**

I valore di transazione è con il CDU, ed era anche in vigore del c.d.c., il criterio principale con cui viene determinato il valore delle merci oggetto di importazione in dogana. Com'è noto tale valore è rappresentato dal prezzo effettivamente pagato o da pagare, eventualmente adeguato. Il problema risiede però nel determinare quale sia il prezzo da prendere come riferimento, stabilire quali siano le componenti che lo compongono ed eventualmente addizionarne o sottrarne delle altre, comprendere quali operazioni solitamente svolte nella prassi commerciale rilevano ai fini della determinazione del prezzo, e quindi del valore e del dazio. Questi ed ulteriori quesiti di carattere più specifico verranno ora, in questo paragrafo e nei successivi, debitamente trattati, con lo scopo di ridurre almeno in parte eventuali dubbi interpretativi, di prassi e di pratica, relativi la materia doganale ed attinenti la disciplina del valore.

Innanzitutto il valore è formato dalla somma dei pagamenti totali che sono stati effettuati da parte dell'acquirente per la merce importata, o ancora da importare, a beneficio del venditore. Tali pagamenti, che corrispondono ad acconti, saldi e dilazioni, seppure potrebbe sembrare in un primo momento superfluo sottolinearlo, devono rappresentare

un'imprescindibile condizione della vendita. Vedremo nel corso della restante parte dell'elaborato infatti, come in taluni casi, la condizione della vendita possa influire notevolmente sul valore della merce da importare in dogana.

Per pagamenti inoltre devono essere considerati tanto quelli effettuati in via diretta che quelli in via indiretta, anche mediante lettere di credito e titoli negoziabili, nei confronti del venditore, di un terzo a beneficio del venditore, di un terzo collegato al venditore e di un terzo quando il pagamento a quest'ultimo è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore. Di notevole importanza risulta essere tale ultima ipotesi che, come poc'anzi accennato, può essere fatta rientrare in quelle che prevedono una condizione della vendita. Sarà in ogni caso argomento di larga analisi nei prossimi paragrafi.

“Il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione è fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale”<sup>41</sup>.

Innanzitutto è bene chiarire che per una corretta ed esaustiva analisi del valore in dogana, dei suoi criteri e presupposti, e dei suoi ambiti di applicazione, è indispensabile uno studio centrato sul combinato disposto degli artt. 70 e 128 del CDU.

Sul punto sono ora necessarie alcune riflessioni che prendono spunto dalle Linee Guida della Commissione Europea sul valore in dogana.

In prima analisi quest'ultime mettono l'accento sui presupposti necessari affinché una vendita sia apprezzabile secondo quanto previsto dal metodo di determinazione del valore in dogana basato sul prezzo di una transazione.

È necessario infatti che la vendita sia realmente qualificabile come tale. L'art.128 del CDU in materia non ha introdotto modifiche rilevanti sulla definizione del negozio giuridico della vendita e del suo campo di applicazione ai fini della determinazione del valore in dogana. I principi fondamentali del valore di transazione restano quindi invariati rispetto alla previgente disciplina, che di conseguenza sarà d'aiuto nella trattazione di questa, e delle seguenti tematiche attinenti. È indispensabile quindi che la vendita sia effettiva e reale, sia sotto un punto di vista commerciale, che giuridico, e che avvenga tra un venditore e un relativo acquirente. Di conseguenza devono essere escluse quelle fattispecie che hanno ad oggetto merce importata in conto consegna o importata da filiali della stessa società, e che quindi non siano considerabili soggetti giuridicamente distinti. Non può altresì essere considerata idonea la merce importata grazie ad un contratto di

---

<sup>41</sup> Art.128, Codice Doganale dell'Unione

noleggio o di leasing, seppure questo preveda al termine l'opzione d'acquisto. Infine, le parti che mettono in atto la compravendita devono inderogabilmente non essere entrambi soggetti UE. In tal caso infatti si configurerebbe l'operazione meglio conosciuta come "vendita nazionale", definita non rilevante per il metodo di valutazione del valore di transazione<sup>42</sup>.

Ulteriore aspetto di fondamentale importanza per la corretta applicazione di tale metodo è riscontrabile nel momento in cui la merce entra nel territorio dell'Unione Europea, ossia ne oltrepassa il confine, la frontiera. Infatti, se si prestasse attenzione al dato letterale dell'art.128 CDU, si noterebbe che il valore delle merci che deve essere preso in considerazione corrisponde a quello coincidente al "momento dell'accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte". Con tale inciso ci si riferisce all'ultima vendita intervenuta tra le parti conformemente ad un contratto valido in quel preciso momento.

A scopo di chiarezza, la vendita avvenuta immediatamente prima che le merci entrassero nel territorio doganale, è esattamente corrispondente a quella messa in atto dalle parti, una extra-UE e l'altra residente, avente ad oggetto proprio l'esportazione verso il territorio unionale delle merci.

Infine tornerà in seguito utile, affermare fin da ora che tale vendita costituisce di per sé il presupposto su cui è fondato l'intero metodo del valore di transazione. Tale metodo infatti, seppur basato sul prezzo delle merci e prendendo proprio lo stesso come sostegno da cui far dipendere la base imponibile del dazio, tiene in considerazione l'operazione commerciale intervenuta nella sua interezza. Vedremo nei prossimi paragrafi infatti come al prezzo effettivamente pagato, secondo quanto disposto dagli artt.71 e 72, devono essere apportate alcune modifiche consistenti in inclusioni e deduzioni di elementi che vanno a variare l'ammontare del valore. Un'eventuale impossibilità applicativa dei due articoli appena citati comporterebbe il venir meno dei presupposti atti a considerare la fattispecie commerciale in modo integrale, e di conseguenza l'inattuabilità del metodo del valore di transazione<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Commissione Europea, 28 aprile 2016, Taxud B4 2016 808781

<sup>43</sup> Commissione Europea, 28 aprile 2016, Taxud B4 2016 808781

### 3.2.1 La semplificazione del valore in dogana

La determinazione del valore di transazione così come previsto nel precedente paragrafo è limitata purtroppo a sporadici casi. Spesso infatti, non risulta possibile quantificare esattamente il valore delle merci in circostanza della loro presentazione in dogana. È il caso della mancanza di alcuni elementi che dovrebbero essere tenuti in considerazione per il computo del valore, quali ad esempio le rettifiche di TP, le royalties, i contratti di licenza calcolati sul venduto, gli stampi da valorizzare con riferimento a più prodotti o operazioni, o infine gli aggiustamenti di prezzo periodicamente attuati dalle multinazionali<sup>44</sup>.

In questi casi quindi sono stati previsti due rimedi differenti al fine di poter ovviare a tali questioni. Il primo è riscontrabile nella c.d. “dichiarazione incompleta” la quale, dà la possibilità all’operatore di completare le operazioni in un secondo momento, determinando periodicamente la fissazione degli elementi della dichiarazione. Il secondo invece è stato pensato soprattutto al fine di evitare le difficoltà operative riscontrabili nella dichiarazione incompleta. Tale soluzione è riscontrabile nella “forfettizzazione del valore” prevista dall’art.73 del CDU e debitamente trattata nel prossimo paragrafo.

Conviene invece in questa sede dare adeguata evidenza alla semplificazione della determinazione degli importi facente parte del valore in dogana delle merci.

Già in vigore del precedente codice, il Legislatore comunitario aveva previsto l’istituto della dichiarazione incompleta, una procedura che permetteva all’importatore di presentare il Documento Amministrativo Unico (DAU) senza la necessità di aver compilato tutti i dati richiesti e con la possibilità di limitare la consegna di una sola parte dei documenti necessari all’applicazione delle disposizioni che disciplinavano il regime doganale per il quale le merci venivano dichiarate<sup>45</sup>.

Ad oggi, con l’entrata in vigore del CDU, tale previsione normativa è stata confermata e trasfusa nell’art.166, relativo alla dichiarazione semplificata, negli artt. 145 e seguenti del Regolamento Delegato e negli artt. 223 e 225 del Regolamento Esecutivo, attinenti tutti al rispetto di determinate condizioni.

Il ricorso alla dichiarazione semplificata da parte del contribuente necessita di previa autorizzazione del Direttore dell’Ufficio delle dogane competente, ma, tuttavia, tale autorizzazione viene concessa solamente a seguito di prestazione di idonea garanzia. È solo successivamente all’adempimento di tali oneri che si prospetta per l’operatore la

---

<sup>44</sup> SANTACROCE B., SBANDI E., 2017, “*In dogana correzioni a forfait*”, Il Sole 24 Ore

<sup>45</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 5D, Roma, 21 aprile 2017

possibilità di sospendere, in via temporanea, l' accertamento dell' obbligazione dovuta per rimandarlo ad un momento successivo, preventivamente stabilito in sede di rilascio dell' autorizzazione.

Nello specifico caso della valorizzazione della merce, la disposizione che regola i limiti temporali che devono essere rispettati è rinvenibile nell' art.147 del Regolamento Delegato, ai sensi del quale è possibile fissare un termine più lungo di quello previsto, di dieci giorni, in ogni caso però, tenendo conto del termine di prescrizione, da considerarsi di natura decadenziale, che risulta essere pari a tre anni. Entro tale termine il contribuente è tenuto a presentare in dogana una dichiarazione sostitutiva o complementare.

Tale procedura appena analizzata tuttavia, in svariati casi, può risultare assai dispendiosa, tanto per il contribuente, quanto per l' Amministrazione finanziaria. Quanto alla prima infatti, l' importatore viene gravato dal peso della prestazione della garanzia che, in alcuni casi, potrebbe risultare oltre ogni modo onerosa; per la quanto riguarda la seconda invece, l' Amministrazione deve sopportare l' onere relativo alla fase istruttoria preventiva della procedura, coincidente esattamente al rilascio dell' autorizzazione necessaria per l' apertura della stessa. Entrambe le parti inoltre sono obbligate a tenere “aperta” ogni singola dichiarazione doganale proprio nella determinazione dell' imponibile<sup>46</sup>.

Alternativamente a quanto appena illustrato, il Legislatore ha previsto un secondo rimedio, brevemente accennato all' inizio del paragrafo, alla mancanza di elementi che dovrebbero essere tenuti in considerazione al momento della presentazione della dichiarazione doganale. Solo per il regime dell' importazione, in definitiva, è applicabile quanto previsto dall' art.73 del CDU. Posticipando a qualche riga il trattamento di tale fattispecie, è bene anticipare ora come la forfettizzazione del valore deve essere effettuata nel rispetto dell' “*arm length principle*” e dell' analisi di comparabilità allo stesso sottesa.

### **3.2.2 La forfettizzazione del valore**

Un elemento di notevole discontinuità rispetto al passato è da ricondursi alla differente previsione normativa prevista in precedenza dall' art.29 del c.d.c. rispetto a quanto adesso riportato dal corrispondente art.73 del CDU in tema di forfettizzazione del valore delle merci.

Il previgente art.29 del c.d.c. infatti prevedeva la possibilità, conformemente e

---

<sup>46</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 5D, Roma, 21 aprile 2017

tassativamente a quanto riportato negli artt. 32 e 33 dello stesso, di apportare determinate modifiche. Quest'ultime erano circoscritte peraltro agli aggiustamenti di valore da effettuare al prezzo di transazione delle merci oggetto di scambio.

L'art.70 invece, con un notevole apporto innovativo, grazie alla previsione dell'inciso "eventualmente adeguato", consente "di elevare al rango primario di valore fatturato anche i valori frutto di forfettizzazione ex art.73 CDU"<sup>47</sup>. La circolare 8D in merito, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, a parere dello scrivente, non attribuisce adeguata importanza ai nessi normativi ed applicativi dei due articoli del CDU appena citati insieme con l'art.71 del Regolamento Delegato. È quindi necessario uno specifico approfondimento in tema al fine di far luce circa una previsione normativa di tale portata innovativa.

È bene sottolineare infatti come il Legislatore, anche in questo caso, sia intervenuto al fine di snellire e velocizzare rispetto alla disciplina previgente, il processo di valutazione e sdoganamento della merce. Tale intervento, tra gli altri, è riconducibile ad un'ulteriore semplificazione nella determinazione del valore delle merci così come previsto dall'art.70 del CDU.

A scopo di chiarezza, tale disposizione, con le ultime due parole, "eventualmente adeguato", concede la possibilità all'operatore economico di servirsi di un metodo di valutazione della merce in dogana non rispondente alle su citate consuetudini. Innanzitutto l'art.70, tramite la previsione di un eventuale adeguamento, trasferisce l'onere di disciplinarne le modalità all'art.73 del CDU. Quest'ultimo infatti, dà l'opportunità al contribuente di richiedere all'Autorità doganale la possibilità di essere autorizzato a quantificare determinati importi in relazione a specifici criteri. Tale possibilità viene a prospettarsi per l'operatore unicamente nei casi in cui alla data di accettazione della dichiarazione in dogana, non sono quantificabili "a) gli importi che devono essere inclusi nel valore in dogana conformemente all'articolo 70, paragrafo 2; e b) gli importi di cui agli articoli 71 e 72"<sup>48</sup>.

Proprio in seno a quanto prospettato dall'art.73 del CDU risiede la novità di maggior valore. Questa disposizione infatti, diversamente da quanto già previsto dal c.d.c., e più in particolare dall'art.156-bis DAC, permette, oltre che la forfettizzazione degli elementi da aggiungere e sottrarre al valore della merce, quali quelli degli artt.71 e 72 CDU già possibile in vigore del precedente codice, di rendere frutto di forfettizzazione anche il prezzo da pagare al venditore comprendente tutti i pagamenti che devono essere effettuati

---

<sup>47</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 8D, Roma, 19 aprile 2016

<sup>48</sup> Art.73, Codice Doganale dell'Unione

come condizione della vendita delle merci importate.

In tal modo il Legislatore europeo ha elevato l'art.73 a norma primaria e non più delegata, come è invece l'art.156 DAC, ammettendo espressamente la predeterminazione sulla base di criteri specifici, non più dei soli aggiustamenti, ma anche dell'intero valore transazionale come principale criterio di determinazione dell'imponibile<sup>49</sup>.

È indispensabile ora chiarire che quanto appena esposto, non sarebbe possibile in assenza dell'art.71 del Regolamento Delegato, disposizione fungente da base giuridica su cui si fonda il regime forfettario oggetto di analisi. Tale norma disciplina le condizioni necessarie affinché la semplificazione prevista dall'art.73 del CDU sia attuabile.

Il RD subordina il rilascio dell'autorizzazione da parte dell'Autorità doganale a beneficio del contribuente, al verificarsi di alcune condizioni: “a) l'applicazione del procedimento di cui all'art.166 del codice comporta nel caso di specie un costo amministrativo sproporzionato; b) il valore in dogana determinato non differirà in modo significativo da quello determinato in assenza di un'autorizzazione”.

Per l'approfondimento della prima delle due condizioni si rimanda al paragrafo precedente, mentre per quanto riguarda la lettera b) delle stesse è necessaria ora qualche considerazione. Tale inciso infatti è stato previsto proprio allo scopo di bilanciare l'esigenza di semplificazione e quella di garantire una sostanziale coerenza del valore determinato con quello determinabile con modalità ordinaria<sup>50</sup>. In altre parole, questa seconda condizione è stata così inserita al fine di rispettare il principio di indifferenza tra il valore preventivamente determinabile e quello successivamente determinato.

Il Regolamento Delegato tuttavia si è spinto oltre, prevedendo la subordinazione del rilascio dell'autorizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria anche al rispetto di alcune condizioni soggettive facenti capo alla persona del richiedente. Quest'ultimo infatti, deve soddisfare la maggior parte dei criteri previsti per il rilascio della qualifica di Operatore Economico Autorizzato (AEO): il richiedente, persona fisica o giuridica, la persona responsabile del richiedente o che esercita il controllo sulla sua gestione e/o l'impiegato responsabile delle questioni doganali del richiedente, non devono aver commesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, non devono inoltre aver avuto precedenti per reati gravi in relazione alla propria attività economica; deve utilizzare un sistema contabile compatibile con i principi contabili generalmente accettati nello Stato membro in cui è tenuta la contabilità e “conserva una documentazione

---

<sup>49</sup> CRISTIANO V., 2017, *“Per il valore in dogana forfetizzabile l'intero pagamento al venditore”*, Eutekne.Info

<sup>50</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 5D, Roma, 21 aprile 2017

cronologica dei dati atta a fornire una pista di controllo dal momento in cui i dati sono inseriti nel fascicolo<sup>51</sup>; deve disporre di un'organizzazione amministrativa corrispondente al tipo e alla dimensione dell'impresa adatta alla gestione dei flussi di merci e di un sistema di controllo capace di rilevare eventuali transazioni illegali o irregolari. In ogni caso tali requisiti si considerano presunti se il soggetto è certificato AEO<sup>52</sup>.

### **3.2.3 La rilevanza dei legami tra le parti**

Nel corso degli ultimi decenni, l'economia globale è stata soggetta a profondi cambiamenti che hanno trasformato il comportamento degli operatori che agiscono nel mercato. Questi infatti sempre più spesso sono riscontrabili in gruppi societari di crescenti dimensioni che operano in mercati trasversali per settori merceologici e per aree geografiche. Le partecipazioni societarie si sono accresciute nel numero in maniera esponenziale, si sono sviluppate nei vari ordinamenti forme contrattuali ad hoc al fine di regolamentare le più stringenti esigenze di aziende operanti ai poli opposti del Pianeta, i legami societari sono diventati sempre più complessi, il confine tra soggetti dipendenti e non è sempre meno netto e definito.

In un numero sempre maggiore di casi una società residente in un qualsiasi Stato, controlla, è controllata o collegata ad una o più società, soggette o non alle stesse leggi della prima. In altrettanti casi le aziende agiscono in Paesi esteri attraverso Permanent Establishment o attraverso contratti in forza dei quali riescono a imporre il proprio controllo, di fatto o di diritto, ad aziende locali di piccole e grandi dimensioni, spesso e volentieri con l'unico fine di riuscire a trarne un qualsivoglia più leggero carico fiscale. È proprio a seguito, e di pari passo, di quanto appena esposto che i sistemi legislativi dei vari Paesi hanno dovuto reagire per poter garantire un sovrastruttura normativa adeguata a tutela degli agenti dei vari mercati e nel rispetto delle condizioni e dei principi della concorrenza.

Come precedentemente evidenziato, il Legislatore comunitario ha previsto il necessario rispetto di una serie di condizioni affinché una vendita di merci destinata al territorio doganale dell'Unione europea possa essere valorizzata attraverso il metodo del valore di transazione. Tra le altre il Legislatore ritiene fondamentale l'assenza di legami in essere

---

<sup>51</sup> Art.71, Regolamento Delegato

<sup>52</sup> SANTACROCE B., SBANDI E., 2017, "In dogana correzioni a forfait", Il Sole 24 Ore

tra acquirente e venditore che possano in qualche modo influenzare la determinazione del prezzo della merce.

È in seno a tali ragioni che il diritto comunitario è intervenuto prevedendo un'apposita disciplina laddove è possibile riscontrare un legame societario tra soggetti che compiono operazioni commerciali a cavallo del territorio doganale. In particolare la normativa doganale si è preoccupata di disciplinare quelle fattispecie di scambi di merci che avvengono in presenza di operatori considerati "legati", e di conseguenza di stabilire le condizioni al verificarsi delle quali le parti contraenti possono definirsi tali.

L'applicazione del valore di transazione così come definito ai sensi dell'art.70 del CDU presuppone infatti che il prezzo effettivamente pagato dall'acquirente in una vendita di merci non debba in nessun modo essere influenzato da qualsivoglia rapporto in essere tra venditore e compratore. Tuttavia, come già previsto in vigenza del c.d.c., l'esistenza di un legame tra le parti della transazione non è riconducibile ad un presupposto sufficiente e necessario affinché il valore della merce dichiarato possa essere considerato inaccettabile ai fini del calcolo del relativo obbligo daziario. L'Autorità in ogni caso, ai sensi dell'art.140 del Regolamento Delegato, ogni qual volta ritenga che il legame tra le due parti del negozio giuridico possa in qualche modo aver influenzato l'ammontare del prezzo pagato per l'acquisto della merce, può richiedere al dichiarante di "dimostrare la congruità del valore di transazione adottato, rispetto a quello che sarebbe stato dichiarato in caso di vendita dello stesso bene a soggetti terzi"<sup>53</sup>. A seguito delle spiegazioni apportate dall'operatore economico, e per l'ennesima volta quindi, nel rispetto del principio generale dell'Ordinamento comunitario del diritto del contribuente di essere ascoltato prima che l'Amministrazione prenda decisioni sfavorevoli nei confronti di quest'ultimo, nei casi in cui i dubbi dell'Autorità, circa l'adeguatezza del valore attribuito alla merce, non siano ancora svaniti, questa può decidere per l'inapplicabilità dell'art.70 e procedere con i metodi alternativi previsti invece dall'art. 74 del CDU.

Al fine di determinare un'eventuale influenza del legame delle parti nella determinazione del prezzo applicato alle merci, devono essere analizzate nello specifico le circostanze proprie della vendita avvenuta. Nella pratica tale dimostrazione deve essere data attraverso la prova che il valore determinato ai fini dell'applicabilità dell'art.70 non si discosti in maniera sostanziale da quello determinabile da alcuni criteri previsti, riconducibili in estrema sintesi a quelli disciplinati dall'art.74 CDU.

Il prezzo applicato in definitiva non deve divergere eccessivamente da quello applicabile

---

<sup>53</sup> FABIO M., 2017, "Manuale di diritto e pratica doganale", IPSOA

nello stesso momento dal valore di transazione in occasione di vendite, tra compratori e venditori non legati, per merci identiche o similari; dal valore in dogana di merci identiche o similari, determinato sulla base del prezzo unitario al quale tali merci sono vendute all'interno dell'UE nel quantitativo complessivo maggiore a persone non collegate; dal valore in dogana di merci identiche o similari, determinato dalla somma di varie voci, quali gli utili e le spese generali<sup>54</sup>. In ogni caso comunque, ogni qual volta vengono prese in considerazione merci identiche o similari, è necessario tenere conto, a fini comparativi, di eventuali differenze che intercorrono tra i livelli e volumi commerciali, delle cadenze dei rapporti commerciali tra imprese non legate e delle relative consuetudini, degli elementi del valore di transazione e infine di eventuali costi sostenuti dal fornitore.

L'impianto normativo afferente alla materia doganale, si è quindi preoccupato di prevedere e disciplinare quelle tipologie di rapporto al verificarsi delle quali l'Amministrazione doganale deve riporre un maggiore attenzione nel controllo della correttezza dei prezzi pagati. Ai sensi dell'art.127 del RE, due persone possono essere considerate legate, rispettivamente, se “l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra, l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona, esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona”, e ancora, lo stesso articolo evidenzia successivamente che per “controllo” debba effettivamente intendersi la capacità di una parte di imporre orientamenti, di fatto o di diritto, all'altra.

### **3.2.4 Articoli 71 e 72 del CDU: elementi da includere e da escludere nella determinazione del valore**

Di fondamentale importanza ai fini dell'applicabilità dell'art.70 CDU, risulta essere il rispetto delle condizioni negative elencate dallo stesso nel terzo paragrafo, e sopra debitamente citate, affinché la metodologia di determinazione del valore non slitti nelle previsioni normative attese dai metodi alternativi dell'art.74.

La ratio che ha spinto il Legislatore comunitario ad escludere in tali casi l'applicabilità dell'art.70 è da ricercarsi nella volontà di scongiurare determinate situazioni nelle quali i contribuenti potrebbero riversare, con l'unica conseguenza di minare quell'aspirazione di equità cui è stata attribuita a tale predisposizione normativa.

Ogniquale volta tali condizioni risultano essere rispettate il Codice, agli artt. 71 e 72, elenca

---

<sup>54</sup> D'ALFONSO F., 2017, “Valore della merce in dogana”, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer

determinati elementi cui rispettivamente devono entrare a far parte o meno del valore in dogana.

Ai sensi dell'art.71 innanzitutto devono essere inclusi nella base imponibile le componenti di costo che, nonostante siano state supportate dal compratore, non sono state computate nella dichiarazione presentata in dogana riportante quindi esclusivamente il prezzo delle merci. Si fa in questi casi riferimento alle commissioni e alle spese di mediazione, escluse quelle di acquisto, il costo dei container, in quanto vengono considerati a fini doganali come facenti parte della merce stessa, e inoltre il costo degli imballaggi, comprendenti sia la manodopera che i materiali. È inoltre necessario che nei casi in cui il compratore fornisca a proprie spese, anche a costi ridotti, determinati prodotti o servizi utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, questi vengano inclusi nel valore in misura adeguata. Tale è il caso di materie, componenti, parti ed elementi simili incorporati nelle merci importate, di utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate, di materie consumate durante la produzione delle merci importate e dei lavori di ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi eseguiti in un Paese non membro dell'Unione e necessari per produrre le merci importate<sup>55</sup>.

Infine, sempre con valore positivo, devono essere computati nella base i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci che il compratore è tenuto a pagare come condizione della vendita, nella misura in cui gli stessi non sono già stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato e da pagare, o ancora le quote di proventi di ulteriori rivendite o cessioni, ed infine le spese di trasporto fino al luogo di introduzione nel territorio doganale dell'Unione e di assicurazione delle merci importate e le relative spese di carico e movimentazione.

Sul punto di notevole importanza risultano essere la nozione di “luogo di introduzione”, la cui determinazione non sempre risulta di semplice fattura, e la quantificazione delle spese di trasporto. In una moltitudine di casi infatti si è davanti a situazioni in cui le merci vengono trasportate con un medesimo mezzo di trasporto sia prima di attraversare il luogo di introduzione che dopo averlo oltrepassato. Si pensi infatti ai casi in cui i beni vengano movimentati tramite mezzi quali camion e treni merci, o nei casi in cui facciano accesso al territorio dell'Unione tramite una via navigabile interna. In queste eventualità le spese di trasporto devono essere stimate in proporzione alla distanza effettuata fino al luogo in cui vengono introdotte nel territorio UE, a meno che non vengano fornite all'autorità

---

<sup>55</sup> FABIO M., 2017, “*Manuale di diritto e pratica doganale*”, IPSOA

doganale giustificativi atti a dimostrare il quantitativo di spese che si sarebbero sostenute in applicazione di una tariffa standard. In ogni caso, ogniqualvolta le spese di trasporto siano gratuite o a carico dell'acquirente, queste devono essere computate nel valore delle merci secondo tariffe calcolate in base alle consuete modalità utilizzate per trasporti dello stesso genere<sup>56</sup>.

In ultima analisi devono inoltre essere aggiunti al valore dichiarato in dogana i costi di attività di sviluppo non andate a buon fine, solamente in relazione alla parte che si riferisce ai progetti o agli ordini relativi alle merci importate.

Il CDU attribuisce infine all'articolo 71 il carattere di tassatività, ossia prevede che al di là di quanto previsto dallo stesso non è possibile includere nel valore ulteriori elementi frutto del libero arbitrio del contribuente o dell'Amministrazione Finanziaria.

L'art.72 del CDU invece, come suddetto, dà luce a quelli che sono gli elementi che non devono essere inclusi nel computo del valore in dogana delle merci oggetto di scambio. Tali sono ad esempio le commissioni di acquisto, i dazi e altre imposizioni da pagare all'Unione in occasione appunto dell'importazione, le spese di trasporto delle merci una volta superato l'ingresso del territorio doganale, le spese per lavori di costruzione, installazione, montaggio, manutenzione o assistenza tecnica riferibili al momento successivo l'ingresso delle merci e, infine, gli interessi conseguenti un accordo di finanziamento concluso dal compratore relativo all'acquisto delle merci importate.

Presupposto necessario affinché detti valori vengano sottratti dal valore in dogana, anche se non esplicitamente previsto dal CDU, ma presente nella disciplina previgente, è che l'operatore ne faccia esplicita richiesta<sup>57</sup>.

### **3.3 Metodi alternativi di determinazione del valore**

Alla luce di quanto riportato precedentemente, è pacifico affermare che nei casi in cui il valore in dogana non possa essere determinato tramite il criterio base del valore di transazione, ad esempio perché non rispetta una delle condizioni sopra riportate per la sua applicazione, l'operatore dovrà prendere in considerazione, nell'ordine prestabilito, i criteri alternativi sanciti dall'art.74 del CDU.

Si noti che nei casi in cui la merce effettui il suo ingresso all'interno del territorio doganale dell'Unione ma, al contempo, non sia corrisposto nessun importo in denaro al venditore,

---

<sup>56</sup> D'ALFONSO F., 2017, "Valore della merce in dogana", IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer

<sup>57</sup> Circolare Ministeriale n.80 del 17 marzo 1988

e quindi si è di fronte ad uno scambio che manca del requisito di onerosità, è possibile affermare la non sussistenza del presupposto su cui il metodo del valore di transazione si fonda, la vendita. Anche in questo caso quindi, l'operatore dovrà rifarsi a quanto stabilito nell'art.74 del CDU.

La Corte di Giustizia UE ha legiferato recentemente in ordine a questo tema, attestando l'ammissibilità della rettifica del valore di transazione nei casi in cui l'Amministrazione Finanziaria abbia dubbi proprio in merito alla veridicità del metodo di determinazione del valore utilizzato<sup>58</sup>. In tale sentenza la Corte evidenzia come le Autorità doganali ben possono discostarsi da quanto il contribuente abbia dichiarato fosse il prezzo intercorso nel rapporto tra le parti, e conseguentemente ricorrere ai metodi secondari e al prezzo di vendita di merci similari, anche successivamente un'adeguata richiesta di informazioni o di documentazione, o dopo aver dato all'interessato la possibilità di far valere il proprio punto di vista in riferimento ai motivi sui quali sono fondati tali dubbi<sup>59</sup>.

Anche in questo caso è possibile riscontrare un principio generale del diritto comunitario, ossia quello del contribuente di essere ascoltato prima che l'Amministrazione Finanziaria prenda decisioni sfavorevoli derivanti da una scarsa informazione della stessa attinente fatti e circostanze propri della fattispecie oggetto di esame.

Verrà ora effettuata un'analisi di quelli che sono i metodi alternativi previsti dall'art.74 del CDU.

### **3.3.1 Valore di transazione di merci identiche**

Il presupposto necessario, ma non sufficiente, di applicabilità di tale metodo è rinvenibile nel caso in cui si fa riferimento a merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione "ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare"<sup>60</sup>. Tale presupposto, come anche i successivi, non risulta essere anche sufficiente in quanto, come sopra evidenziato, è sempre possibile che i funzionari dell'Agenzia delle Dogane non concordino la congruità di tale modalità di determinazione del valore, e quindi ritengano che le merci debbano essere valorizzate in maniera differente, con uno dei metodi successivi.

Nel caso in cui, a seguito di una reale verifica circa la congruità delle merci, vengano

---

<sup>58</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 16/06/2016, causa C-291/15

<sup>59</sup> CRISTIANO V., 2016, "Metodi secondari per rettificare il valore delle merci in dogana", Eutekne, Rassegna stampa

<sup>60</sup> Art.74, Codice Doganale dell'Unione

riscontrati più valori, è necessario che venga fatto riferimento a quello che tra questi risulti essere inferiore.

Con riferimento a tale metodo di determinazione del valore è necessario rifarsi a quanto previsto dall'art.141 RE, ossia è indispensabile che le merci oggetto della comparazione siano identiche sotto qualsiasi prospettiva, caratteristiche fisiche, qualità e rinomanza, e che inoltre siano uguali anche sotto un punto di vista commerciale, e di conseguenza quindi movimentate per quantitativi equivalenti a quelli delle merci oggetto di valutazione. Solo nel caso in cui non si riesce a recepire movimentazioni dotate di caratteristiche tali a quelle appena evidenziate, allora generalmente è consuetudine spostare il termine di paragone con merci che, benché aventi le stesse caratteristiche fisiche, di qualità e rinomanza, differiscono a livello commerciale per quantitativo movimentato e scambiato.

### **3.3.2 Valore di transazione di merci similari**

Il presupposto per l'utilizzo di tale metodo di valorizzazione della merce è lo stesso di quello appena analizzato nel precedente, con la differenza però che in tal caso non è doverosa la comparazione con merci identiche, bensì con merci similari. Con quest'ultimo termine si intende far riferimento a merci che presentino caratteristiche analoghe e siano composte da materiali equivalenti. Le merci oggetto di paragone devono in definitiva poter essere facilmente intercambiabili sul piano commerciale con quelle che il contribuente, o in alternativa l'Amministrazione Finanziaria, si appresta a quantificarne il valore. Qualità, rinomanza ed esistenza di un marchio di fabbrica o di commercio, rientrano tra le caratteristiche cui è necessario verificarne la similarità. È noto infatti che il prezzo di un determinato bene potrebbe differire notevolmente nell'ammontare, e quindi essere oggetto di una errata determinazione del dazio dovuto, per il semplice fatto che non sia dotato di un marchio che gode di rinomanza e che di conseguenza non può nemmeno lontanamente essere paragonato, su un piano commerciale, ai beni oggetto di scambio.

Simili considerazioni devono inoltre essere fatte in relazione al Paese in cui tali merci vengono prodotte, infatti è cristallina la differenza di valore che può risultare dal confronto di beni solo apparentemente simili. Basti pensare a prodotti appartenenti ad alcuni settori merceologici, come ad esempio quello agroalimentare o vitivinicolo, che

per loro natura devono una maggiore o minore qualità, e di conseguenza un più elevato o ridotto prezzo e dazio, proprio al territorio da cui derivano.

### **3.3.3 Valore dedotto**

La determinazione del valore effettuato in ambito di applicazione del presente metodo si basa sul prezzo unitario rispetto al quale le merci importate, che siano esse uguali o simili, vengono vendute nel territorio doganale. Tale prezzo unitario tuttavia va calcolato partendo dal prezzo effettivamente corrisposto, all'interno del perimetro doganale dell'Unione, da un acquirente per una partita di merci che, quest'ultima, necessariamente deve corrispondere a quella formata dal maggior numero di unità. A scopo di chiarezza, il prezzo unitario deve corrispondere al rapporto tra l'importo corrisposto per l'acquisto del blocco di merci, identiche o simili, più numeroso in termini di unità, effettuato all'interno dell'UE, e il numero di unità di merce formate la partita stessa. Inoltre, tale rapporto deve essere calcolato solamente a seguito di debita deduzione dei costi aggiuntivi sostenuti per la commercializzazione, quali il margine di utile, le commissioni dovute per la vendita una volta effettuato lo sdoganamento, le spese di trasporto e di assicurazione effettuate in territorio unionale e le spese di sdoganamento comprensive dei tributi<sup>61</sup>.

### **3.3.4 Valore calcolato**

Il valore calcolato è “eguale alla somma: i) del costo del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate; ii) di un importo rappresentante gli utili e le spese generali, pari a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o dello stesso tipo di merci da valutare, realizzate da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione dell'Unione; iii) del costo o del valore degli elementi di cui all'art.71, paragrafo 1, lettera e)”<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup> FABIO M., 2017, “*Manuale di diritto e pratica doganale*”, IPSOA

<sup>62</sup> Art.74, Codice Doganale dell'Unione

### **3.3.5 Valore ragionevole**

Il presente metodo di determinazione del valore infine, è anche possibile definirlo come “metodo residuale” in quanto, il valore in dogane delle merci oggetto di scambio viene determinato mediante l’interpretazione delle disposizioni generali del Codice di Ginevra. Tali disposizioni appunto fanno menzione di un procedimento di determinazione del valore che utilizzi “mezzi ragionevoli”, senza tuttavia incorrere in comportamenti contrastanti con quanto previsto dall’art.7 del GATT.

### **3.4 *First sale price*: una disposizione transitoria**

Il Legislatore comunitario, come ormai intuito, con l’introduzione all’interno dell’Ordinamento unionale di un nuovo Codice Doganale, ha tanto confermato molte delle disposizioni e prassi attuate in vigore del previgente codice, quanto rimodulato e modificato differenti aspetti della materia, talvolta sconvolgendone, o eliminandone, pratiche consolidate nell’arco degli anni.

Il principio del primo prezzo di vendita è il palese esempio di un intervento netto messo in atto nella disciplina del valore in dogana da parte del Legislatore che, a ben vedere, non sembrerebbe tuttavia in linea con la prospettiva di riavvicinare, per quanto possibile, i vari sistemi doganali globali, proprio in quanto tale principio è tuttora riconosciuto in molti dei più rilevanti territori doganali internazionali. Il previgente binomio c.d.c. – DAC prevedeva appunto, all’art.147 delle DAC, la possibilità per l’importatore di dichiarare all’atto dell’entrata della merce nel territorio doganale il prezzo relativo ad una transazione intervenuta anteriormente all’ultima vendita. In vigore di tale principio, nei casi in cui i beni oggetto di scambio fossero soggetti ad una pluralità di transazioni precedenti il loro ingresso nell’UE quindi, al verificarsi di specifiche condizioni, il valore attribuibile alle merci in dogana veniva fatto risalire ad un numero di vendite intervenute in un momento precedente. Intuibili e vantaggiose risultano esserne le conseguenze. A fronte di un ammontare effettivamente pagato dall’importatore, il dazio veniva calcolato su un prezzo relativo ad una vendita precedente, e quindi inferiore. A tutto ciò corrispondeva un minore esborso daziario.

Tutto ciò veniva permesso solamente nel caso in cui l’operatore economico riuscisse a dimostrare che la vendita su cui avrebbe voluto calcolare il dazio dovuto all’Amministrazione finanziaria, e cioè quella risultante da un numero di transazioni

precedenti, fin dal momento in cui era stata messa in atto, fosse già destinata ad un successivo ingresso della merce oggetto di scambio nel territorio doganale dell'Unione Europea. Tale dimostrazione doveva reggersi su determinati elementi di prova cui l'importatore era obbligato a fornire alle Autorità al fine di adempiere correttamente alla liquidazione dei diritti doganali. Questi elementi sono rinvenibili nella prova che le merci fossero fabbricate in conformità delle specifiche CE o risultasse evidente l'impossibilità delle stesse di essere utilizzate per un differente impiego o destinazione, oppure, fossero fabbricate o prodotte secondo standard specifici di un determinato, individuato, compratore della Comunità Europea, e infine, fossero ordinate da un intermediario direttamente al fornitore, il quale però, le avrebbe spedite nell'Unione Europea.

È quindi evidente come per la fruizione del principio del *first sale price* fosse necessario dimostrare effettivamente, tramite ad esempio la conformità delle caratteristiche della merce con i gusti europei, o contratti che attestassero, sebbene siano precedentemente intervenute ulteriori transazioni, che la merce fin dal momento in cui era stata fabbricata fosse già destinata al consumo all'interno del territorio doganale, la duplice volontà dell'importatore ad acquistare una specifica partita fin da un momento anteriore alla transazione relativa l'ingresso nell'UE, e dell'esportatore affinché i beni, anche oggetto di numerosi scambi, fossero infine destinati per il consumo europeo.

Il nuovo codice doganale ha abbandonato questa, se così è possibile definirla, disciplina di favore prevista dal c.d.c. per far posto ad un differente momento cui far risalire la transazione rilevante come base del calcolo del diritto daziario.

Come affermato in precedenza infatti, l'art.128 dell'attuale Regolamento Esecutivo, sancisce che "il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione è fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale". È intuitivo il cambiamento intervenuto. Il Legislatore comunitario, attraverso un differente momento rilevante al fine di individuare la vendita da prendere come base di calcolo del dazio, ha messo fine al principio del prezzo della prima vendita.

Ad oggi infatti, con la previsione normativa appena riportata, si è reso irrilevante il numero di transazioni effettuate precedentemente all'ingresso della merce nel territorio dell'Unione. Di conseguenza quindi, viene qualificata come significativa per la rappresentazione della base imponibile per l'applicazione del dazio, il valore espresso dalla transazione con la quale le merci vengono realmente introdotte all'interno

dell'Unione Europea<sup>63</sup>.

Due adesso risultano essere le osservazioni necessarie a riguardo.

La prima è relativa al secondo comma dell'art.128 del Regolamento Esecutivo, in quanto, attraverso un'interpretazione letterale della norma, è possibile risalire ad una "deroga" al comma 1 precedentemente esposto. Infatti viene stabilito che nel caso in cui le merci venissero vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'UE "non prima di essere introdotte in tale territorio doganale ma mentre si trovano in custodia temporanea o sono vincolate a un regime speciale diverso dal transito interno, dall'uso finale o dal perfezionamento passivo, il valore di transazione è determinato sulla base di tale vendita". Sebbene la Circolare 8D, del 19 aprile 2016, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, sul punto afferma la necessità di ulteriori documenti di prassi da parte della Commissione europea, al fine di eliminare eventuali dubbi interpretativi, differenti sono le soluzioni autorevoli intervenute in materia.

Con tale previsione, derogatoria il precedente comma 1, il Legislatore ha voluto, in casi prestabiliti, far dipendere l'ammontare del dazio dovuto al valore di una vendita messa in essere precedentemente a quella intervenuta per far entrare la merce nel territorio dell'UE. A scopo di chiarezza, nel caso in cui le merci venissero fiscalmente introdotte in un deposito nel territorio dell'UE, ma la proprietà delle stesse in tale momento fosse ancora del venditore, e successivamente vendute anche un numero di volte maggiore all'unità, comunque in costanza di immobilità delle stesse all'interno del deposito, allora si può, ai fini della base di calcolo rilevante, far riferimento alla prima vendita.

Di conseguenza quindi, nel caso la cessione per l'esportazione non sia verificata prima che la merce sia stata introdotta nell'Unione, "la vendita effettuata di beni vincolati al regime di deposito doganale è quella che rileva ai fini doganali"<sup>64</sup>.

La seconda invece attiene una disposizione di carattere transitorio inserita dal Legislatore comunitario all'interno del Regolamento Esecutivo e precisamente riscontrabile nell'art.347 RE.

Grazie a tale disposizione è stata consentita, nel rispetto di specifiche condizioni, l'accettazione da parte dell'Amministrazione del valore di transazione calcolato sulla prima vendita, *first sale price*. Anche in tale caso la circolare 8D più volte nominata non entra in merito del tema, ma lascia spazio alle, seppur ugualmente prive di efficacia legale, Linee guida diramate dalla Commissione.

La norma appena citata permetteva infatti, nel caso della ricorrenza di un contratto

---

<sup>63</sup> FABIO M., 2017, "Manuale di diritto e pratica doganale", IPSOA

<sup>64</sup> D'ALFONSO F., 2017, "Valore della merce in dogana", IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer

stipulato precedentemente la data del 18 gennaio 2016, di ricorrere, al fine della determinazione della base imponibile, al prezzo delle merci intervenuto in circostanza di una vendita precedente a quella sancita dal comma 1 dell'art.128. L'art.347 quindi consentiva agli importatori di onorare i contratti dagli stessi stipulati in buona fede precedentemente il 18 gennaio 2016, e allo stesso tempo però dettava un termine ultimo di tale transitorietà del principio del prezzo della prima vendita, prevedendone la scadenza al 31 dicembre 2017. Le Linee guida del valore in dogana sottolineano che la forma e la struttura del contratto in questione non è necessario rispettino nessun tipo di requisito particolare, non dovendo quindi riferirsi esclusivamente ad un prodotto, ad una precisa data di consegna, ad una determinata quantità o ad un individuato prezzo d'acquisto.

## 4 I diritti di licenza: il rapporto con i dazi e con l'IVA

Il trattamento della disciplina appena esaminata, relativo all'analisi della determinazione del valore delle merci presentate in dogana, non potrebbe essere considerato esaustivo se non venisse integrato con l'oggetto del presente capitolo. Al fine di delineare una corretta metodologia di definizione del valore infatti risulta inoltre necessario comprendere quale sia lo scenario economico in cui i soggetti operano, e come questo è stato soggetto a turbolenti cambiamenti nell'assetto e, simmetricamente e conseguentemente, nella struttura normativa di riferimento.

I mercati globali hanno vissuto, e soprattutto stanno vivendo, profondi cambiamenti tanto nella tipologia delle merci commercializzate, quanto nei soggetti e nelle modalità con cui queste vengono scambiate. Sempre di più le aziende presenti in numerosi mercati geografici, tramite fitte reti societarie e partecipative, e attraverso odierni strumenti normativi, quali ad esempio le stabili organizzazioni, riescono ad "insediarsi" in qualsivoglia Paese al fine di trarne ulteriori profitti e sfruttarne benefici derivanti da sistemi fiscali favorevoli.

Tali aziende, in un numero non trascurabile di casi, corrispondono a quelle che commercializzano prodotti altamente tecnologici.

Quanto segue, da qui al termine dell'elaborato, non esaurisce il suo campo applicativo ad aspetti relativi a tale tipologia di impresa, tuttavia può essere utile, in questa circostanza, introdurre l'argomentazione in esame rifacendosi a prodotti che riscontrano determinate caratteristiche. Riflettendo su quelli che sono alcuni dei colossi che governano i mercati odierni, come gruppi imprenditoriali localizzati nella maggior parte dei casi negli USA o in Paesi come la Cina, il Giappone o la Korea, e sui relativi prodotti che gli stessi commercializzano, si potrebbero trarre alcune conclusioni.

Con mero scopo esplicativo, risulterebbe adeguato un confronto con prodotti quali gli odierni PC o *smartphone*. Un numero significativo di volte un soggetto che si appresta all'acquisto di uno di tali apparecchi è fortemente combattuto nella scelta di uno di questi. Tale indecisione deriva sicuramente dalle diverse caratteristiche qualitative dei prodotti, ma spesso, e tendenzialmente nella maggior parte dei casi, dal prezzo.

Per un soggetto non esperto, è pressoché impossibile rilevare la relativa uguaglianza qualitativa tra due prodotti venduti a prezzi estremamente differenti. Tale divergenza di prezzo spesso può derivare da differenti livelli di anzianità di presenza nel mercato delle aziende produttrici, oppure da più o meno intelligenti strategie di marketing. È noto infatti come, spesso, le imprese registrano dei differenziali di prezzo enormi dal momento del

loro ingresso nel mercato, a quello della loro maturità. Sicuramente una porzione di tale delta è attribuibile a ingenti investimenti in ricerca e sviluppo che hanno comportato miglioramenti di non poco conto circa la qualità dei beni, ma altrettanto certamente parte dell'importo attribuibile all'aumento di prezzo deriva dalla "risonanza mediatica" di cui l'azienda beneficia nel mercato.

Quello che sto cercando di far capire è che il prezzo di un prodotto, in particolare quelli aventi le caratteristiche appena evidenziate, ossia beni altamente tecnologici, è sicuramente formato da materiali e qualità che risultano ben visibili al consumatore, ma è altrettanto composto da elementi che possono sfuggire ad un occhio poco attento. Tali elementi sono riscontrabili ad esempio negli ingenti costi derivanti da specifici lavori di ingegneria, progettazione, programmazione e in ultimo da ancora più elevati costi finalizzati a far conoscere il marchio della società a quanti più soggetti possibili.

In tal modo l'azienda acquista un potente potere di mercato e un altrettanto elevato potere contrattuale tale da riuscire ad attribuire il più grande valore del suo prodotto, esattamente al proprio marchio. In questo modo quindi un consumatore nell'acquisto dei relativi beni sarà gravato in maggior misura dalla notorietà dell'azienda produttrice rispetto al valore intrinseco dell'oggetto.

Specularmente al consumatore, tuttavia, dovranno sopportare il "costo del marchio" anche quella fitta rete di attività produttive che si vedranno addebitare dal titolare i c.d. diritti di licenza affinché possano apporre proprio quel logo sui prodotti dalle stesse creati, e di conseguenza rivenderli ad un prezzo maggiorato. Alla luce di tali processi, e di quanto trattato precedentemente, il problema tramuta quindi sulle modalità attraverso le quali si creerebbero ingiustificati e massicci vantaggi fiscali laddove il prezzo pagato per tali diritti non venga adeguatamente disciplinato anche da un punto di vista daziario.

È interesse dello scrivente sottolineare ancora una volta, come quanto appena riportato è solamente frutto di un esempio assai adeguato a questa argomentazione, e come tale non vuole in alcun modo circoscrivere la cerchia di un'immensità di ulteriori fattispecie riconducibili esattamente allo stesso caso.

Il problema tramuta quindi nell'individuazione di un adeguato metodo di valorizzazione di elementi intangibili, immateriali, frutto di un prezzo pagato nelle transazioni avvenute tra un soggetto residente nel territorio dell'Unione e uno esterno allo stesso.

Tale valorizzazione di conseguenza, proprio per la natura degli elementi a cui si riferisce, risulta essere di non semplice ed intuitiva quantificazione.

L'UE in risposta alle su esposte tematiche è intervenuta, fin dal periodo di vigenza del precedente c.d.c., prevedendo appositi strumenti normativi a tutela del proprio fabbisogno

finanziario. Strumenti normativi e relativi riflessi saranno quindi argomento di questo capitolo.

#### **4.1 Una differente previsione normativa per i diritti di licenza e per gli apporti**

Al fine di poter comprendere a pieno il funzionamento della disciplina delle *royalties*, per poterne studiare le metodologie strutturali ed applicative dei dazi, è necessario avere ben presente come generalmente, nella pratica, è articolato un contratto di questo tipo. Nel maggior numero dei casi un rapporto tale viene definito come “rapporto di concessione” del bene immateriale (o *intangible*) e serve a regolarne appunto le modalità e i limiti di fruizione di quest’ultimo. Il numero di soggetti che prendono parte a tale accordo, contratto, può variare; tuttavia in questa sede, a scopo di chiarezza, assumiamo che le parti siano due. Una coincidente con il licenziatario, o *licensee*, a cui sarà dato il diritto di utilizzare il bene immateriale, e quindi goderne dei suoi frutti, e l’altra il licenziante, o *licensor*, ossia il titolare dell’*intangibles*. A questo punto, potrebbe risultare superfluo sottolineare che il licenziatario, per poter fruire dei benefici derivanti dall’utilizzo dell’oggetto del contratto, deve corrispondere al licenziante un corrispettivo. Tale corrispettivo prende il nome di *royalties* e la sua relazione con la materia doganale sarà il fulcro di quanto verrà trattato nel presente capitolo.

Una definizione esaustiva di “diritti di licenza” è stata data dall’art.12 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio. Tale articolo infatti ricalca in modo pressoché esaustivo tutti quegli elementi che il diritto commerciale riconduce ai brevetti, ai marchi, ai disegni e ai modelli<sup>65</sup>. Tuttavia è necessario sottolineare che tale disposizione, come si può evincere anche dal titolo della stessa, nel momento in cui è stata concepita, non era stata pensata per un’eventuale applicazione anche in materia doganale.

Dalla lettura dell’articolo si nota fin da subito che il Legislatore, giustamente, nell’intento di dare una definizione ai diritti di licenza, affinché questa potesse essere utilizzata nel campo delle imposte dirette, non era tenuto a riflettere circa la necessaria suddivisione degli stessi per scopi prettamente doganali.

Sia il c.d.c. che il CDU invece, hanno sentito la necessità di suddividere in due

---

<sup>65</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 21D, Roma, 30 novembre 2012

macroclassi la categoria dei diritti di licenza prevedendone due differenti trattamenti a seconda che siano riconducibili a quella dei brevetti e marchi o a quella dei disegni e modelli. Tale differente tipologia di trattamento, per la verità, e soprattutto per un lettore attento, poteva riscontrarsi fin da quando, in precedenza, sono stati trattati gli artt.71 e 72 del CDU.

Ripercorrendo velocemente quanto sopra ampiamente esaminato è ben noto che la disciplina del valore così come delineata dagli artt.70 e 74 del CDU, peraltro del tutto ispirata e ripresa da quella sancita dall'art.7 del GATT, mette a disposizione gli strumenti necessari per poter delineare solo quella che è una primordiale base di partenza per il calcolo del dazio e che, come tale, non deve assolutamente essere confusa con quella che invece sarà, a seguito di non poche variazioni, la base su cui effettivamente verrà ponderata l'obbligazione doganale. Si giunge alla base, realmente, imponibile quindi, solo a seguito degli aggiustamenti, in aumento o in diminuzione, previsti dagli artt.71 e 72. Tali disposizioni, tra gli altri, prevedono aggiustamenti del valore sia per quanto riguardano i corrispettivi e i diritti di licenza, sia per quanto riguardano i lavori di ingegneria, di studio, d'arte, di design, di piani e di schizzi.

Il punto cruciale però, risiede nella separata previsione normativa che il codice attribuisce ad ognuna di queste due classi, prevedendole, seppur nel medesimo articolo, in differenti lettere dello stesso<sup>66</sup>.

## 4.2 Gli apporti

Sebbene la disciplina degli apporti non sia oggetto di approfondimento di questo elaborato, per comodità di trattamento della materia degli *intangibile* in generale, e per comprendere più a fondo quanto seguirà nella restante parte del presente capitolo, è necessario in questa sede dare opportuna evidenza a ciò che il codice prevede a riguardo. Infatti, dalla lettura e dallo studio di un numero insieme di pareri, articoli e trattati concernenti la disciplina della determinazione del valore in dogana delle merci, posso senz'altro affermare che all'argomento oggetto di trattazione in questo capitolo non sempre è stato possibile attribuire aggettivi quali quelli di chiarezza e uniformità. È possibile infatti riscontrare, in determinati casi, situazioni di dubbiosa cristallinità circa la suddivisione di tali componenti immateriali del prezzo dei prodotti scambiati. Risulta

---

<sup>66</sup> FABIO M., 2017, "Manuale di diritto e pratica doganale", IPSOA

complicato, in altre parole, ricondurre tali elementi nei diritti di licenza o alternativamente negli apporti. Si cercherà quindi, di seguito, di fornire strumenti adeguati allo scopo di non incorrere in un'errata valutazione degli stessi, e di conseguenza, in un'inesatta determinazione del dazio dovuto.

L'art.71, paragrafo 1, lettera b), punto 4, nel prevedere come daziabili “i lavori di ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un Paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate”, sancisce il proseguo del rapporto, già previsto in costanza del c.d.c., tra tale famiglia di privative industriali e la materia doganale.

Il Legislatore quindi ha valutato sottoporre a daziabilità anche la parte di spesa sostenuta dall'importatore relativa a quegli elementi, alla mancanza dei quali i beni oggetto di scambio non avrebbero rispettato determinate caratteristiche. A tale disposizione, come emerge anche dal dato letterale, è riconducibile una più che vasta applicabilità. Tuttavia, la stessa ha trovato nel tempo “una relativamente modesta attuazione, stanti anche le difficoltà per l'importatore di individuare con esattezza tali spese e, di contro, per la dogana di accertarle con precisione”<sup>67</sup>.

Sporadici sono stati i casi in cui l'Amministrazione finanziaria ha richiesto all'importatore la prova delle spese sostenute per lavori di progettazione e *design* sui beni oggetto di importazione, per matrici e stampi o per formule e ricette. Tali possono essere eventualmente ricondotti allo scambio di prodotti altamente specialistici e parametrati ad esigenze particolari di una determinata categoria di clientela. In questi casi infatti lavori di ingegneria, di studio, o di arte e *design*, potrebbero costituire una consistente parte del prezzo della merce scambiata.

Ulteriori tesi a supporto della scarsa rilevanza degli apporti in materia doganale derivano da una norma inserita all'interno del Codice che sancisce la daziabilità di elementi, come tali, astrattamente rilevabili, solo a condizione che il loro valore possa essere quantificato “su dati oggettivi e quantificabili”.

È proprio conseguentemente a tale previsione normativa infatti che risulta estremamente difficile la quantificazione del valore di un eventuale elemento dotato di tali caratteristiche. Tralasciando quindi gli specifici casi in cui l'importatore paghi un corrispettivo ad una terza parte non residente, non identificabile con il produttore delle merci, a cui ha appositamente commissionato lo sviluppo degli ipotetici disegni del prodotto, sarebbe un'operazione di notevole impatto riuscire a delineare il valore relativo

---

<sup>67</sup> A cura di MAYR S., SANTACROCE B., 2014, “Valore in dogana e transfer pricing”, IPSOA Manuali, Wolters Kluwer

a tale tipologia di *intangible*.

In definitiva quindi, alla luce di quanto appena esposto, è comprensibile come la prassi, la dottrina e la giurisprudenza, non abbiano concentrato i loro interventi su tale aspetto della materia in esame.

#### **4.3 I diritti di licenza nel Codice Doganale dell'Unione**

Dovrebbe essere ormai chiaro come la determinazione del valore in dogana delle merci, entità di partenza per il calcolo della base imponibile su cui dovrà essere quantificato il dazio dovuto, non dipenda esclusivamente dal prezzo pagato per le stesse. Al *quantum* corrisposto infatti dovrà essere aggiunto e sottratto il valore di determinati elementi previsti dagli artt.71 e 72 del CDU.

Ai fini del trattamento di quanto seguirà, da qui al termine del presente lavoro, potrebbe risultare utile riportare adesso quanto nello specifico previsto dal par.1, lettera c), dell'art.71 del Codice Doganale dell'Unione, il quale appunto prevede che debbano essere aggiunti al prezzo “i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione per la vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare”.

Seppur quanto appena riportato ad un primo approccio sembrerebbe non dare adito a complesse riflessioni, diversi sono gli aspetti che necessitano di essere approfonditi in questa sede.

Innanzitutto, è possibile affermare che tale disposizione esclude la necessità di aggiungere al prezzo corrisposto da un operatore economico residente, per l'acquisto di merci all'importazione nel territorio dell'UE, un eventuale importo riferibile a diritti di licenza già previsti e quindi inclusi nel corrispettivo pattuito tra le parti. Ciò in quanto, al verificarsi di simile fattispecie, la porzione di prezzo corrisposta, relativa all'uso e allo sfruttamento dei diritti oggetto di trattazione, rientra in automatico nella valorizzazione delle merci, e di conseguenza andrà quindi ad alimentare quello che sarà l'importo su cui verrà calcolato il dazio.

Se si prestasse attenzione al dettato normativo del par.1), lettera c), art.71 del CDU, è possibile infatti riscontrare la necessità del rispetto di una duplice condizione affinché al valore delle merci debba essere addizionato il prezzo delle *royalties* corrisposto. La maggiorazione in questione deve essere effettuata solamente se il pagamento di tali diritti

è riferito alle merci oggetto di valutazione, ossia deve esserci identità tra le merci importate e i prodotti per i quali i diritti sono dovuti, e se, contestualmente, costituisce una condizione della vendita, e cioè il venditore estero non sarebbe disposto a cedere i propri beni in assenza di una remunerazione, a suo beneficio, di tali diritti<sup>68</sup>.

Per poter comprendere a fondo tali condizioni, e i relativi risvolti pratici ed applicativi, è necessario integrare lo studio della fattispecie con l'art.136 del Regolamento Esecutivo, norma appositamente prevista per l'attuazione dell'art.71 oggetto di esame.

### **4.3.1 La riferibilità alle merci importate**

Come appena accennato, è innanzitutto necessario che, affinché l'importo corrisposto al licenziante estero per i diritti di licenza vada ad incrementare la base imponibile su cui verrà in un secondo momento calcolato il dazio dovuto, questo sia strettamente relazionato, correlato, alle merci oggetto di scambio. In tal senso risultano di aiuto le Linee Guida diramate dalla Commissione Europea.

Le stesse infatti evidenziano che a norma dell'art.136 del RE la correlazione necessaria tra merci e diritti, è sempre verificabile nei casi in cui “i diritti trasferiti nell'ambito dell'accordo di licenza sono incorporati nelle merci”.

Concludono poi, affermando che un ulteriore indubbio riferimento ai beni oggetto di importazione è riscontrabile nei casi in cui questi siano l'oggetto stesso del contratto di licenza intervenuto tra le parti. Un chiaro esempio potrebbe essere ricondotto al caso in cui “le merci importate hanno incorporato il marchio per il quale viene pagato il diritto di licenza”.

Sul punto infine è intervenuta anche la Corte di giustizia affermando che i diritti di licenza possono essere considerati relativi alle merci da valutare anche nei casi in cui gli stessi siano riferibili ad una sola percentuale di queste o ad attività e servizi svolti successivamente all'importazione. In questi casi quindi risulterà opportuno effettuare un'apposita ripartizione sulla base di dati obiettivi e quantificabili, che consentano di individuarne solo l'importo pagato per i diritti correlabile a tali merci.

---

<sup>68</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 21D, Roma, 30 novembre 2012

### 4.3.2 La condizione di vendita

Sicuramente più complessa risulta essere la seconda condizione. Il punto cardine attorno a cui gira la discussione è riconducibile in questo caso alla verifica dell'eventuale disponibilità del venditore a cedere le merci senza che in cambio siano pagati un corrispettivo o diritto di licenza per quanto trasferito. Quanto detto è appunto riconducibile alla c.d. condizione di vendita.

Tale ultima può essere esplicita, nel caso in cui all'interno del contratto di licenza sia specificato che la vendita delle merci è subordinata al pagamento delle *royalties*, o implicita, quando le merci vengono acquistate da un soggetto, ma il diritto di licenza viene corrisposto ad una terza parte.

In questo caso, allo scopo di stabilire se il prezzo corrisposto per le *royalties* sia parte di una condizione affinché la vendita avesse luogo, dovrebbero essere presi in considerazione elementi quali un'eventuale causa di risoluzione del contratto al mancato pagamento delle stesse, la vietata produzione e successiva vendita da parte dell'importatore e infine, la presenza di clausole che consentano al licenziante di controllare la produzione o la vendita tra produttore e importatore<sup>69</sup>.

Differenti ed articolati sono gli scenari che possono prospettarsi nel momento in cui si è chiamati a comprendere se in circostanza di uno scambio tra parti sia intervenuta la c.d. condizione della vendita.

In questo senso l'art.136 del Regolamento Esecutivo è sicuramente elemento di grande aiuto. Lo stesso infatti disciplina determinate fattispecie al verificarsi delle quali, in ogni caso, le *royalties* e i diritti di licenza devono essere considerati come condizione della vendita delle merci importate. Si rientra infatti negli scenari previsti dal citato articolo ogni qual volta "a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento; b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore conformemente agli obblighi contrattuali; c) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante".

Sul punto è necessaria una considerazione. L'entrata in vigore del CDU, con l'art.136 del RE, ha sancito un cambiamento dell'onere della prova. Infatti, se in vigore del precedente c.d.c. la dogana, laddove volesse far rientrare l'importo relativo ai diritti di licenza nella determinazione del valore doganale dei beni importati, era tenuta a fornire

---

<sup>69</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 21D, Roma, 30 novembre 2012

la prova di un legame che consentisse al licenziante di esercitare un potere tale da condizionare l'attività imprenditoriale del licenziatario<sup>70</sup>, con l'entrata in vigore del CDU non è più tenuta a sopportare un tale onere probatorio. L'art. 136 infatti, contrariamente a quanto previsto dalla corrispondente norma del c.d.c., richiede la sussistenza di un solo requisito tra quelli dallo stesso elencati affinché possa essere considerata soddisfatta la condizione della vendita, costituendo di fatto una presunzione semplice.

Riprendendo il filo logico del ragionamento risulta ora doveroso distinguere due differenti fattispecie.

La prima è quella riconducibile allo scenario in cui le parti del contratto coinvolte nella compravendita, produttore e acquirente, coincidono con quelle dell'accordo di licenza, licenziante e licenziatario. In tale caso infatti, è limpida circostanza per cui il pagamento delle *royalties* costituisce una condizione per la vendita e di conseguenza quindi il prezzo corrisposto deve essere incluso nel valore in dogana in quanto, appunto, risulta senza ombra di dubbio soddisfatta la condizione per la quale se il licenziatario non paga, il licenziante non fornirà i beni<sup>71</sup>.

La seconda invece è riconducibile al c.d. scenario a tre parti, in cui intervengono due distinti rapporti giuridici, quello tra esportatore e venditore, e quello tra licenziante e licenziatario. Sul punto le Linee Guida della Commissione Europea hanno chiarito che un pagamento effettuato da parte dell'importatore ad un terzo soggetto, esterno quindi al contratto di compravendita delle merci, può essere ad esempio messo in atto per soddisfare uno specifico obbligo del venditore, nei confronti appunto, proprio di quel soggetto riscontrabile nel proprietario o licenziante dei diritti in questione.

Sul punto sono necessari determinati approfondimenti oggetto dei seguenti paragrafi.

### **4.3.3 Lo studio dei contratti**

Ancora una volta, con lo scopo di fornire indicazioni applicative alla materia oggetto di esame, sono intervenute le Linee Guida diramate dalla Commissione Europea. Le stesse infatti hanno evidenziato come talvolta l'assenza di un'esplicita indicazione all'interno degli accordi di licenza, potrebbe non dare adeguata risposta al test della "condizione di vendita", ossia alla verifica della circostanza per la quale il venditore non è disposto a

---

<sup>70</sup> D'ALFONSO F., 2016, "*Niente diritti di licenza in dogana se il licenziante non controlla il produttore*", Eutekne.info

<sup>71</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 21D, Roma, 30 novembre 2012

vendere le merci se non viene pagato il diritto di licenza alla licenziante<sup>72</sup>.

In certi casi, il motivo del mancato riscontro letterale della condizione della vendita, all'interno del contratto di licenza, potrebbe dipendere dal fatto che è stata eccessivamente ristretta l'analisi dei contratti intervenuti tra le varie parti dell'accordo. Infatti, risulterebbe in tali circostanze adeguato un attento esame di tutti i rapporti contrattuali messi in essere dai tre soggetti, in quanto appunto, spesse volte, l'oggetto della ricerca in essere potrebbe riscontrarsi in situazioni diverse da quelle riportate negli accordi di licenza. Un esempio sono i contratti e gli accordi commerciali.

Di conseguenza quindi, anche se le “circostanze commerciali sono al di fuori delle circostanze disciplinate dalla regola della condizione di vendita”<sup>73</sup>, è necessario in ogni caso un approccio con le medesime modalità anche ad accordi di tale natura.

Come è noto, in materia tributaria, il “filtro” più importante al fine di contestualizzare e quindi conoscere gli aspetti rilevanti delle varie discipline risulta essere un attento e approfondito studio dei documenti. Tale esame però, non può limitarsi a standard predeterminati, ma è indispensabile, volta per volta, che sia parametrato e contestualizzato alle specifiche situazioni che, indiscutibilmente, non possono risultare sempre identiche.

Le dogane, secondo la Commissione Europea, non dovrebbero cercare di standardizzare un criterio attraverso il quale in ogni occasione si riuscisse a dare una risposta al rispetto delle due condizioni sopra citate, ma al contrario, dovrebbero procedere in ogni caso, a contestualizzare la situazione che viene loro prospettata. La priorità al fine di poter comprendere quali siano le relazioni in essere dei soggetti che hanno agito quali parti contraenti, in conclusione, dovrebbe coincidere con un'attenta e scrupolosa analisi tanto delle circostanze, quanto dei relativi accordi commerciali messi in essere dalle parti.

#### **4.4 Il concetto di legame**

Quanto segue, generalmente inerente l'esame delle condizioni al verificarsi delle quali le *royalties* corrisposte entrano a far parte del computo della base imponibile del dazio ma, con specifici accenni circa quanto previsto dall'art.136 del RE, farà riferimento all'appena esposto “scenario a tre parti”. Ciò in quanto, come abbiamo visto, laddove i

---

<sup>72</sup> FABIO M., 2017, “Manuale di diritto e pratica doganale”, IPSOA

<sup>73</sup> Commissione europea Direzione generale fiscalità e Unione doganale, “Linee guida. Valore in dogana”, Bruxelles, 28 aprile 2016

soggetti di licenziante e venditore coincidano con la stessa persona, banalmente, il concetto di legame tra parti sarebbe sempre verificato.

Gli argomenti trattati nei precedenti paragrafi richiedono all’Agenzia delle Dogane di procedere ad un attento esame di molteplici circostanze, affinché le stesse riescano a comprendere le tipologie di accordi in essere tra le tre parti dell’operazione. Per poter capire più a fondo la tematica qui trattata è possibile fare riferimento ad elementi previsti dalla previgente disciplina ma che, tuttavia, sono rimasti invariati.

Innanzitutto è bene chiarire un concetto: il legame tra le parti, ai fini della materia doganale trattata, può indifferentemente essere di fatto o di diritto.

In quest’ultimo caso può correre in soccorso l’art. 143 delle DAC che elenca una serie di ipotesi al rispetto delle quali due o più persone possono essere ritenute legate. Tali possono riscontrarsi nei casi in cui “a) l’una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell’impresa dell’altra e viceversa; b) hanno veste giuridica di associati; c) l’una è datore di lavoro dell’altra; d) una persona qualsiasi possieda, controlli o detenga direttamente o indirettamente il 5% o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell’una o dell’altra; e) l’una controlla direttamente o indirettamente l’altra; f) l’una e l’altra sono direttamente od indirettamente controllate da una terza persona; g) appartengono alla stessa famiglia”.

Al verificarsi di una di queste condizioni quindi, il prezzo corrisposto dal licenziatario per i diritti di licenza, deve entrare nel computo della base di calcolo del dazio. Tuttavia, come accennato è necessaria la verifica relativa all’esistenza anche del c.d. “controllo di fatto”, ossia l’individuazione di un eventuale “potere di costrizione e orientamento”, previsto dall’art.23 delle DAC, che impedisce al produttore di vendere le merci se il compratore non paga le *royalties*. Infatti spesso si è in presenza di soggetti completamente indipendenti sotto un punto di vista giuridico, ma non economico. In questi casi, ancora di più, occorre effettuare un’attenta ricostruzione delle circostanze del caso concreto attraverso la valutazione di contratti di licenza e di fornitura stipulati tra le parti<sup>74</sup>.

Alcuni indicatori della sussistenza di tali fattispecie, oltre un eventuale accordo di licenza nel quale viene fatto esplicito riferimento all’oggetto cui il diritto fa capo, possono essere la fattura di vendita ricevuta dall’importatore, al fine di verificare se l’importo fatturato è da intendere comprensivo della *royalties*, il contratto di vendita, ogni altra documentazione amministrativa o commerciale utile ed infine ogni informazione pertinente per addivenire ad una corretta valutazione<sup>75</sup>.

---

<sup>74</sup> BALDI V., 2017, “*Il legame societario determina la daziabilità delle royalties*”, Corriere Tributario

<sup>75</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 21D, Roma, 30 novembre 2012

Sul punto, sia la Circolare dell’Agenzia delle Dogane, sia le Linee Guida della Commissione Europea, citano il Commentario 25.1 del 2011 del *World Customs Organization (WCO)*. Tale riferimento infatti risulta essere alquanto utile in quanto in sede di determinazione di ulteriori riferimenti utili a verificare la sussistenza di controlli di fatto.

Anche quest’ultimo, in toni generali, sottolinea l’importanza da attribuire all’unicità dei casi che si prospettano ogni qual volta ci si approccia allo studio della fattispecie. Alcuni dei fattori che devono essere presi in considerazione, secondo il citato Commentario, sono ad esempio riscontrabili nell’esistenza di una previsione di risoluzione degli accordi quale conseguenza di un inadempimento delle clausole contrattuali aventi ad oggetto il pagamento dei diritti al licenziante, nell’inserimento all’interno dell’accordo di licenza di clausole che stabiliscano che qualora il corrispettivo non venisse pagato, al produttore sarebbe vietato produrre e vendere all’importatore i beni che incorporano la proprietà intellettuale del licenziante, nell’inserimento di clausole che consentano al licenziante di gestire la produzione o la vendita tra il produttore e l’importatore, con un controllo che ecceda la normale invasività di quelli relativi alla qualità.

Ora, risulterebbe conveniente citare un ulteriore Commento, il n.11 del Comitato del Codice Doganale, tuttavia, per comodità espositiva, le ulteriori indicazioni dallo stesso suggerite verranno integrate nel seguente paragrafo al fine di far emergere le differenze sostanziali intercorrenti tra il potere di orientamento e il controllo di qualità.

#### **4.4.1 Il controllo di qualità**

Il concetto di legame a cui si è fatto costantemente riferimento appena sopra, abbiamo ormai inteso si riferisca, nella pratica, ad un controllo di diritto, caso in cui il licenziante eserciti il potere di orientamento in forza di una partecipazione societaria, ed ad un controllo di fatto, caso in cui invece l’espletamento del potere sul licenziatario si ha in forza di un potere negoziale. In entrambi i casi tale potere consente al licenziante di imporre condizioni contrattuali tali da eccedere la normale prassi commerciale<sup>76</sup>.

Stesso discorso tuttavia, non può essere affrontato nel caso in cui il controllo effettuato dal licenziante sia riconducibile al c.d. “controllo di qualità” sulla produzione. Quest’ultimo infatti, rientra nelle consuete prassi e cautele commerciali al fine di tutelare

---

<sup>76</sup> FABIO M., 2017, “*Manuale di diritto e pratica doganale*”, IPSOA

l'integrità del marchio.

Sull'argomento è intervenuto il Comitato del Codice Doganale precisando che laddove il licenziante eserciti "solo verifiche di controllo qualità", il corrispettivo pagato dal licenziatario non deve, in alcun caso, rientrare nella base imponibile per il pagamento del dazio. In merito, il su citato Commento n.11 individua due tipologie di "controllo qualità" che si differenziano tra loro per i fini perseguiti. Nella sezione n.2 la disamina elenca quali fattori sintomatici di un controllo sulla qualità dei prodotti, e pertanto non configuranti un potere di orientamento, il controllo circa la qualità dei modelli preliminari e definitivi di produzione, quello dei modelli artistici tridimensionali fissati od incorporati al prodotto finito, l'approvazione della confezione e della presentazione, l'approvazione di campioni di prodotti finiti o qualsiasi modifica a questi ultimi.

Di differente natura risultano essere invece eventuali clausole che attribuiscono al licenziante il potere di nominare i fornitori delle materie prime impiegate nella produzioni delle merci importate, quelle da cui si evincono che la merce deve essere prodotta solamente da società designate, il divieto per il produttore di fabbricare prodotti competitivi, l'obbligo per il produttore di produrre un quantitativo di merci appositamente stabilito nell'ordine d'acquisto e il diritto della licenziante di esaminare la contabilità del produttore. Queste infatti sono sintomatiche di un controllo indiretto sul produttore, controllo che eccede le normali circostanze di quello sulla qualità dei prodotti<sup>77</sup>.

#### **4.5 Il rapporto tra dazi e imposta sul valore aggiunto**

Lo studio delle *royalties* in materia doganale, tuttavia, non esaurisce la sua utilità nei soli confronti del dazio dovuto all'importazione delle relative merci. Infatti, come precedentemente affermato, l'insieme dei diritti doganali non è riconducibile ai soli dazi. All'atto dell'importazione delle merci l'importatore deve corrispondere anche l'imposta sul valore aggiunto.

La base di partenza al fine di comprendere la disciplina ora oggetto di esame è innanzitutto la determinazione della base imponibile rispetto alla quale deve essere calcolata l'imposta dovuta. Infatti è bene chiarire fin da subito, per evitare in seguito di incorrere in controverse e fuorvianti interpretazioni, che i dazi e l'IVA vengono applicati su due differenti basi di calcolo. Per quanto riguarda i primi si rimanda alla

---

<sup>77</sup> Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 21D, Roma, 30 novembre 2012

determinazione della stessa così come trattata in precedenza nel corso dell'elaborato, per la seconda invece è necessaria la lettura in combinato disposto di due differenti discipline: quella relativa alla determinazione del valore in dogana delle merci e quella dettata dall'art. 69, comma 1 del DPR 633/1972.

Quest'ultima, più precisamente, fa sì che la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sia commisurata al valore dei beni importati determinato nel rispetto delle disposizioni doganali. È possibile affermare quindi che l'art.69 del Decreto IVA rimanda in parte la determinazione della base imponibile alla disciplina dettata dal CDU. Tuttavia, tale norma non si limita a quanto previsto dagli artt. dal 71 al 74 del Codice Doganale dell'Unione, ma computa nella base di calcolo anche gli eventuali diritti doganali corrisposti dal contribuente, ad eccezione ovviamente dell'IVA stessa.

Sulla base di quanto appena esposto però, non poche sono state le convergenti interpretazioni della disciplina e, della dottrina e giurisprudenza.

Come sappiamo, al verificarsi delle due condizioni richieste per la daziabilità delle *royalties*, la connessione alle merci importate e la condizione della vendita, il soggetto importatore sarà inciso dall'ammontare del dazio così come determinato ai sensi delle disposizioni in materia di valore. Ora, per quanto riguarda invece l'imposta sul valore aggiunto, se da un lato sono pacifiche le modalità di determinazione dell'ammontare in relazione alla componente di prezzo corrisposto per i beni, di certo non è possibile affermare lo stesso per quanto riguarda invece il corrispettivo pagato per le *royalties*.

Diversi sono stati infatti i casi, in altrettanti gradi di giudizio, in cui un contribuente è stato spettatore di una doppia, quanto bizzarra, determinazione del tributo in oggetto di esame.

Sul punto è assolutamente necessario fare chiarezza, sia in relazione della peculiarità della fattispecie, sia in ottica del rispetto di un principio più volte sancito dalla giurisprudenza comunitaria, quale quello della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.

#### **4.5.1 I documenti che minano il principio di neutralità**

Per poter comprendere più a fondo il problema oggetto di analisi è innanzitutto necessario risalire alla qualificazione giuridica che l'Ordinamento nazionale attribuisce alla fornitura delle *royalties*. Infatti, secondo l'art.7-ter del DPR 633/1972, la fornitura delle *royalties* effettuata da parte di un licenziante residente in un Paese esterno al territorio doganale, a beneficio di un soggetto residente, costituisce una prestazione di servizi imponibile nel

nostro Paese<sup>78</sup>.

In quanto tale quindi, il pagamento dei diritti da parte del licenziatario comporta, ai fini fiscali nazionali, la riconducibilità della fattispecie all'art. 17, comma 2, del DPR 633/1972, ossia all'applicazione dell'inversione contabile da parte dell'acquirente nazionale che, di conseguenza, dovrà emettere autofattura e successive registrazioni dell'imposta sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite.

In definitiva al contribuente è richiesto di pagare l'imposta sul valore aggiunto, e di conseguenza di essere inciso dall'obbligazione tributaria, proprio in ragione del fatto che lo stesso deve emettere autofattura. Il pagamento dell'imposta quindi è esattamente richiesto dal documento, riscontrabile in questo caso, nell'autofattura.

Tuttavia, per riuscire a centrare l'oggetto delle controversie in tema di doppia imposizione IVA, non è possibile limitare la trattazione dell'argomento a quanto appena esposto. È necessario ora infatti analizzare la medesima operazione dal punto di vista dell'Ordinamento comunitario, e nello specifico da quanto previsto in materia doganale. La medesima operazione, come ormai sappiamo, è soggetta a determinate condizioni all'imponibilità daziaria. Tale imponibilità in dogana è resa possibile dalla dichiarazione che il contribuente deve presentare per poter introdurre la merce all'interno del territorio doganale dell'Unione. Questa dichiarazione, oltre che eventualmente riportare l'ammontare della pretesa daziaria dovuta, ascrive l'imposta sul valore aggiunto al novero dei diritti doganali cui è richiesto l'adempimento del contribuente<sup>79</sup>.

Al licenziatario quindi, verrà richiesto di assolvere alla pretesa tributaria della dogana, riconducibile all'IVA, sulla base di quanto previsto da un ulteriore documento, la dichiarazione doganale.

Alla luce di quanto appena esposto quindi, è lecito affermare che, per una stessa operazione messa in essere da un operatore economico, lo stesso potrebbe essere, ed è stato, duplicemente inciso dall'imposta sul valore aggiunto.

Ora, tale eventualità deriverebbe, a parere dello scrivente, da un'opaca percezione della materia da parte delle autorità amministrative che entrano nel merito della questione. Potrebbe essere erroneamente possibile ritenere che, in ragione della stessa transazione intervenuta tra le parti, l'importatore dovesse duplicemente assolvere ad una medesima imposta, considerata di differente natura a seconda del diverso presupposto alla base della pretesa impositiva. In altre parole, in passato, l'IVA riscossa in dogana è stata qualificata come un tributo di diversa natura dall'IVA dovuta a seguito di operazioni commerciali

---

<sup>78</sup> D'ALFONSO F, 2015, "Per le royalties in dogana una sola IVA", Eutekne.info

<sup>79</sup> FABIO M., 2017, "Manuale di diritto e pratica doganale", IPSOA

intercorse in territorio nazionale.

La percezione della duplice natura di un medesimo tributo, come si è cercato di far emergere, è dovuta a due differenti previsioni normative, quella comunitaria e quella nazionale.

L'obbligazione impositiva, come è noto, nasce da un fatto che fa emergere la capacità contributiva di un soggetto. Tali fatti però, in assenza di un documento che ne giustifichi la pretesa, non possono considerarsi imponibili. Il problema in questo caso è l'opposto.

Infatti, come precedentemente evidenziato, in tali fattispecie, due sono i documenti che qualificano la stessa operazione, e che di conseguenza, seppur in momenti differenti, pretendono l'assolvimento dell'imposta: la dichiarazione doganale e l'auto fattura.

In conclusione quindi, è doveroso ricondurre la nascita di numerose controversie alla previsione di due diverse tipologie di documentazione, e di conseguente pretesa appunto, che intervengono in seno ad un'unica transazione.

#### **4.5.2 La dottrina, la giurisprudenza e la posizione del Ministero del Finanze italiano**

Sul tema numerosi sono stati gli interventi a riguardo sia da parte della dottrina che da parte della giurisprudenza, senza però, in nessuno dei due casi, riuscire ad arrivare ad un'unica interpretazione circa la qualificazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal contribuente in questi casi. Il dibattito, come ormai sarà chiaro, è incentrato su due aspetti. Da una parte l'oggetto della diatriba è riscontrabile nella classificazione dell'IVA all'importazione, tra i tributi nazionali, o alternativamente e in addizione a questi ultimi, tra i diritti di confine. Dall'altra invece, peraltro strumentalmente collegato al primo, l'oggetto della contesa è la conseguente identità o meno dell'IVA riportata in dichiarazione doganale e nell'auto fattura.

Entrambe le tesi sono supportate da differenti elementi che propendono a sbilanciare l'ago della bilancia a favore dell'una o dell'altra corrente di pensiero. L'interpretazione che vede tale fattispecie come scaturente l'assoggettamento dell'operazione ad un'unica imposta, sostiene la sua tesi in ragione della possibilità da parte del contribuente di detrarre l'ammontare dell'IVA pagato da quello relativo alle operazioni imponibili effettuate. Al contrario, chi sostiene una dicotomia tra l'IVA all'importazione e quella sugli scambi interni, ha come base di sostegno la differenza esistente tra i presupposti impositivi, gli adempimenti formali, le modalità di pagamento e i termini di

adempimento.

A riguardo diverse sono state, a seguito delle riscontrate difficoltà strutturali ed applicative, le pronunce giurisprudenziali a riguardo, sia a livello nazionale che non, e una presa di posizione interna da parte del Ministero delle Finanze italiano. Quest'ultimo si è espresso sul tema sostenendo che l'importo corrisposto per le *royalties* da parte di un licenziatario residente a beneficio di un licenziante al di fuori del territorio doganale, non debba essere computato nel calcolo della base imponibile ai fini IVA laddove "le relative somme siano già sottoposte ad IVA a titolo di prestazioni di servizio" con il chiaro scopo di evitare che "per uno stesso rapporto giuridico si verifichi una duplicazione dell'imposta"<sup>80</sup>. L'interpretazione del Ministero si poggia su basi giuridiche ben salde e derivanti da un'attenta lettura dell'art.69 dello Decreto IVA stesso. Infatti, la tesi argomentata dalla Risoluzione appena citata si fonda su una mancata previsione, dell'art.69, circa l'inclusione del prezzo pagato per le *royalties* nel computo della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Secondo il Ministero in definitiva, la mancanza di un esplicito riferimento letterale sarebbe da intendersi come volontà di esclusione dalla tassazione, con la diretta conseguenza quindi di evitare la duplice imposizione.

A seguito di tale espressione da parte del Ministero, ma non consequenziale alla stessa, avvenuta nel 1987, diverse sono state le sentenze a sostegno della medesima linea interpretativa. La prima su tutte è la così conosciuta "sentenza *Equoland*"<sup>81</sup> della Corte di Giustizia europea che, come argomentato all'inizio dell'elaborato, ha valenza paragonabile a quella della legge. Tale sentenza, in breve, vieta ai vari Ordinamenti nazionali di pretendere il pagamento, a beneficio delle dogane, dell'imposta sul valore aggiunto laddove il contribuente abbia adempiuto allo stesso nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, quindi mediante autofatturazione e annotazione nei relativi registri. Allo stesso modo "è ineccepibile la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n.415/2017, la quale [...] ha dichiarato illegittima la pretesa dell'Agenzia delle Dogane [...] per la violazione del principio di neutralità che avrebbe determinato il riassoggettamento a IVA del corrispettivo relativo alle *royalties*, già percorse autonomamente dal tributo in sede di pagamento al titolare del diritto di

---

<sup>80</sup> Risoluzione Ministeriale 520728, del 9 settembre 1975

<sup>81</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 17/07/2014, causa C-272/13

licenza”<sup>82</sup>.

#### **4.6 Il rapporto tra valore doganale e *transfer pricing***

È ormai chiaro come una corretta valorizzazione delle merci in ingresso nel territorio doganale sia indispensabile per una altrettanto corretta liquidazione dell'ammontare di imposte indirette che l'operatore economico dovrà versare all'UE.

Tuttavia, è in questa sede opportuno evidenziare come, in circostanza di scambi effettuati tra parti correlate, un rapporto *crossborder* debba essere analizzato anche sotto una lente di imposizione diretta, assumendo di conseguenza particolare rilevanza le valutazioni di *transfer pricing*. È stato necessario infatti, in virtù del fatto che la mole degli scambi tra parti correlate ha raggiunto un livello pari al 60% dei rapporti commerciali globali, che le diverse autorità finanziarie di ogni Paese abbiano previsto un sistema che permettesse l'analisi dei prezzi di trasferimento al fine di evitare che le operazioni che intervengono all'interno di un gruppo, possano rendersi complici del trasferimento di base imponibile, ai fini delle imposte sul reddito, da un Paese con tassazione più elevata, ad uno a fiscalità ridotta.

Differentemente da quanto illustrato nel corso dell'elaborato, ossia in ambito doganale, in materia di imposte sui redditi non è attualmente previsto alcun sistema di allineamento dell'imposizione né a livello europeo, né tanto meno, a livello globale. Spesso quindi, la mancanza di un'uniformità in materia di fiscalità diretta può avere come conseguenza il compimento di operazioni, più o meno lecite, volte a sottrarre utili da sistemi impositivi più gravosi, a beneficio di quelli che generalmente prevedono aliquote più basse. Tali previsioni potrebbero, ancora più facilmente, essere svolte in circostanza di scambi infragruppo.

A mero scopo esemplificativo della materia oggetto di discussione, potrebbe risultare utile assumere come un eventuale gruppo societario sia composto in parte da entità localizzate in Paesi esteri, situati quindi all'esterno del territorio doganale dell'Unione europea, e in parte da società italiane che, sempre a scopo di esempio, assumiamo essere soggette ad un carico impositivo maggiore delle altre. Ora, a seguito dei rapporti commerciali che intervengono tra le stesse società del gruppo, è possibile dimostrare come un'erronea valorizzazione dei beni e servizi oggetto di scambio possa contribuire a

---

<sup>82</sup> SGATTONI C., *"Royalties e valore doganale: il requisito della condizione di vendita"*, 2017, Corriere Tributario

spostare massa impositiva da un Paese all'altro. In una fattispecie paragonabile a quella oggetto di assunzioni appena delineata, ad esempio, arbitrarie sottrazioni di utili dalle società italiane a beneficio di quelle extracomunitarie comporterebbero, in valore assoluto ed a livello aggregato, un più leggero carico impositivo.

Un minore ammontare di base imponibile delle società italiane potrebbe essere il risultato della vendita di merci da parte di quelle estere, a beneficio di quelle nazionali, ad un prezzo maggiore rispetto a quelli solitamente stabiliti dalle normali condizioni di mercato. Ancora, potrebbe riscontrarsi un'analogia situazione ogniqualvolta invece le cessioni di beni siano attuate dalle entità nostrane, ma i prezzi pagati da quelle estere siano inferiori rispetto ad un valore considerato normale.

Al fine di evitare situazioni come quelle brevemente prospettate è stata introdotta, nei differenti sistemi fiscali nazionali, la disciplina dei prezzi di trasferimento, volta appunto a sterilizzare eventuali comportamenti non consoni ad una corretta allocazione della materia imponibile.

Il punto focale di tale disciplina, in questa sede estremamente semplificata, risiede quindi in una corretta valorizzazione, ai fini della fiscalità diretta, della merce oggetto di scambio tra due operatori economici legati da un vincolo partecipativo o contrattuale, uno residente in un Paese membro dell'Unione, e l'altro invece localizzato all'esterno del territorio doganale.

A seguito inoltre del trattamento, nel presente elaborato, delle medesime fattispecie anche per ciò che attiene agli aspetti relativi la fiscalità indiretta, ossia quella afferente i diritti di confine, è possibile affermare che il nodo di entrambe le discipline sia riscontrabile in un'adeguata metodologia di valorizzazione dei beni oggetto di scambio. Tuttavia è necessario evidenziare come le differenti Autorità preposte al controllo di una corretta quantificazione del valore, abbiano spesso obiettivi diametralmente opposti. Infatti, se da una parte le Autorità atte al controllo di una corretta liquidazione delle imposte dirette focalizzeranno la loro attenzione in quelle situazioni in cui sono riscontrabili prezzi di scambio elevati, che quindi abbassano l'ammontare di utili imponibili, dall'altra le Autorità doganali perseguiranno illeciti risparmi in materia di dazi conseguenti a valorizzazioni a ribasso della merce.

A seguito della costante evoluzione nel mercato mondiale di imprese che non limitano la propria operatività al solo territorio nazionale, è quindi possibile comprendere come, sempre più, sia necessario un adeguato intervento di coordinamento fra le due differenti prospettive di valutazione esaminate.

#### 4.6.1 Un necessario coordinamento

È innanzitutto necessario sottolineare come sia l'Organizzazione Mondiale delle Dogane (WCO) che l'Organizzazione per la Cooperazione Economica e Sviluppo (OCSE), organizzazioni rispettivamente preposte allo studio della materia dogane e del *transfer pricing*, stiano ricercando un'eventuale possibilità di allineamento delle due differenti discipline al fine di azzerare i numerosi dubbi interpretativi ed applicativi attinenti gli alternativi metodi valutativi previsti. Un primo settore di un possibile coordinamento delle discipline della valorizzazione è riscontrabile nell'applicazione, in entrambi i casi, del principio generale dell'"*arm's length*", in base al quale "i prezzi di beni e servizi scambiati tra imprese associate dovrebbero essere equivalenti a quelli adottati tra imprese indipendenti in libera concorrenza"<sup>83</sup>. Infatti, prescindendo dalle divergenze sopra evidenziate, entrambe le regolamentazioni perseguono l'obiettivo di stabilire quale sia il corretto ammontare che un'impresa debba corrispondere ad un'altra in sussistenza di un rapporto di collegamento.

Tuttavia, di contro, è inoltre possibile riscontrare una moltitudine di fattori che denotano ancora una sostanziale e strutturale lontananza delle due materie. Innanzitutto è necessario sottolineare come non vi sia perfetta sovrapposibilità tra le nozioni di "parti correlate" ai fini delle imposte dirette e di "soggetti legati" secondo la norma propria del diritto doganale<sup>84</sup>. A ben vedere infatti, ai fini del *transfer pricing* il concetto di controllo non è soggetto ad una casistica tanto ampia così come è quella prevista dal CDU. Non è previsto infatti, né dall'art.110 del Tuir, disciplinante gli scambi *crossborder* tra parti correlate, né dalla norma contenuta nel Modello OCSE, una clausola residuale che riconduca alla fattispecie di controllo anche tutti quei casi in cui un soggetto sia in grado di esercitare, di fatto o di diritto, un potere di costrizione o di orientamento nei confronti di un altro soggetto.

Un ulteriore elemento di discontinuità tra le due discipline è riconducibile al differente momento impositivo. Se in materia doganale infatti l'obbligazione daziaria nasce nel momento in cui ha luogo l'effettiva importazione della merce nel territorio doganale, in materia di imposte dirette differenti possono essere i momenti in cui sorge l'obbligazione per il contribuente. In circostanza dei prezzi di trasferimento infatti possono rilevare tanto il momento giuridico di traslazione della proprietà, quanto un momento successivo alla

---

<sup>83</sup> FABIO M., 2017, "Manuale di diritto e pratica doganale", IPSOA

<sup>84</sup> ARMELLA S., PIEMONTESE L., 2016, "L'Amministrazione Finanziaria riconosce i valori di *transfer pricing* anche ai fini doganali", Corriere Tributario, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer

chiusura del bilancio di esercizio. Infatti, a seguito del sempre più diffuso utilizzo di metodi di valorizzazione basati sui profitti, sono diventati assai più frequenti i casi in cui il prezzo di trasferimento venga calcolato su una determinata percentuale del fatturato della società. Di conseguenza quindi, in tutti questi casi, solamente a seguito della chiusura del bilancio sarà possibile verificare l'ammontare dei costi e dei ricavi, e conseguentemente rettificarne, ai fini fiscali, il prezzo stabilito tra due società collegate<sup>85</sup>. È inoltre possibile percepire ulteriori differenze sia per ciò che attiene la carente previsione a livello doganale circa l'analisi funzionale, nonché degli altri fattori di comparabilità, prevista invece dalle *Transfer Pricing Guidelines*, sia per la non prevista analisi al fine di una corretta determinazione degli elementi che concorrono alla formazione del prezzo di rivendita o che costituiscono la base del costo di produzione<sup>86</sup>. Infine, la discordanza più rilevante tra i due ordini di discipline è, come precedentemente affermato, quella relativa a differenti meccanismi di determinazione del valore.

#### **4.6.2 Il rapporto tra valore normale e valore doganale**

Al fine di evitare casi in cui imprese multinazionali si vedano soggette alla richiesta di pagamento di una suppletiva somma in termini di imposte dirette o indirette, e relative sanzioni, a seguito di un errato processo di liquidazione dei tributi, sarebbe indispensabile la previsione di un unico sistema di valorizzazione della merce, sia in termini di dogane che in termini di *transfer pricing*.

Sul tema, tra gli altri, è intervenuta anche la Camera di Commercio Internazionale (ICC) che, in un *Policy Statement* del febbraio del 2012, ha preso atto delle principali ragioni che rendono complessa la valutazione delle transazioni *crossborder*, tanto ai fini della fiscalità diretta, quanto a quelli della fiscalità indiretta. La stessa infatti ha affermato come tale dicotomia di sistemi si renda complice della creazione di un clima di incertezza e complessità che contribuisce solamente ad un aumento dei costi di *compliance* e pianificazione al fine di evitare un significativo rischio di sanzioni. La ICC inoltre osserva come le divergenze previste dalle due discipline, in contrasto con i principi di armonizzazione, semplificazione e snellimento del nuovo CDU, presentino un ostacolo alla liberalizzazione del commercio, inibendo di conseguenza lo sviluppo internazionale

---

<sup>85</sup> VALENTE P., SALVATORE M., 2013, *“Transfer pricing: il rapporto tra valore normale e valore doganale”*, Fiscalità & Commercio Internazionale, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer

<sup>86</sup> GARBARINO C., PIAZZA M., 2013, *“Transfer pricing: il rapporto tra valore normale e valore doganale”*, Fiscalità & Commercio Internazionale, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer

delle imprese.

Una prospettiva di uniformità di sistemi risulta quindi attualmente impensabile a causa di una carenza normativa, tanto a livello nazionale, quanto a livello comunitario.

Tuttavia, sarebbe in ogni caso opportuno che gli operatori economici riuscissero a cogliere i seppur scarsi aspetti disciplinari che ad oggi sono previsti e che permettono un avvicinamento delle differenti discipline.

Innanzitutto è bene ribadire come nel rispetto delle norme previste dal CDU, il valore della merce presentata in dogana debba coincidere con l'ammontare del prezzo pagato nella transazione da parte del cessionario. Tale principale metodo di valorizzazione della merce tuttavia, in determinati casi su esposti, non può essere applicabile. In specifiche circostanze quindi l'operatore, non potendo arbitrariamente scegliere uno dei metodi secondari previsti, dovrà rispettare l'ordine gerarchico imposto dall'art.74 del CDU. Diversamente, in materia di *transfer pricing* l'adozione di una determinata metodologia di valutazione è lasciata alla discrezionalità dell'interprete il quale, in ragione di motivazioni economiche, può decidere quale, tra quelle proposte in ambito internazionale, può essere la più adeguata alla realtà del gruppo<sup>87</sup>.

A ben vedere, è possibile affermare come i metodi di determinazione del valore previsti in materia di *transfer pricing* e, relativamente, quelli secondari sanciti invece dalla normativa doganale, rappresentino consistenti analogie sostanziali. In tale prospettiva quindi, nei casi in cui, in circostanza di un'operazione *crossborder* tra parti collegate, un operatore consideri adeguato un determinato metodo suggerito dalla disciplina dei prezzi di trasferimento, e questo sia sostanzialmente analogo a quello gerarchicamente imposto dal CDU, allora è sicuramente possibile affermare che la quantificazione del valore delle merci oggetto di scambio possa avvenire in maniera univoca, nel rispetto di entrambe le discipline.

È ora lecito evidenziare quindi come, alla rigidità normativa imposta dalla materia doganale, soccorre, in casi limite, una più flessibile e arbitraria determinazione del valore prevista dalle disposizioni dei prezzi di trasferimento.

---

<sup>87</sup> FABIO M., 2017, "Manuale di diritto e pratica doganale", IPSOA

### 4.6.3 Gli strumenti previsti per la conciliazione dei TP *adjustment in dogana*

Oltre alle peculiari problematiche attinenti ad una conciliazione dei metodi di valorizzazione brevemente riassunte in questa sede, rimangono tuttavia irrisolte le circostanze per le quali l'ammontare delle imposte dirette viene determinato a seguito della presentazione del bilancio di chiusura dell'esercizio da parte della società.

Come precedentemente affermato infatti, a causa della nascita sia di oneri di fiscalità diretta e che indiretta, per una stessa importazione, in due differenti momenti impositivi, è necessario prevedere come il contribuente possa assolvere ai propri obblighi nei casi in cui il valore della merce oggetto di scambio ai fini dei prezzi di trasferimento venga determinato solo a seguito della quantificazione dei profitti contabilizzati dalla società. “Uno degli aspetti maggiormente dibattuti concerne l'impatto sulla valutazione doganale delle merci degli eventuali aggiustamenti dei prezzi di trasferimento operati retroattivamente”<sup>88</sup>. Infatti, come illustrato nel corso del presente elaborato, è data la possibilità all'importatore di utilizzare definiti strumenti normativi che permettono allo stesso di effettuare modifiche *ex-post* al valore dichiarato, o alternativamente, in accordo con l'Autorità doganale, e in presenza di specifiche circostanze, di determinarne un ammontare forfettario che tenga conto, tra gli altri, anche delle politiche di *transfer pricing* presenti all'interno del gruppo.

Una prima opportunità per il cessionario è rappresentata dalla possibilità di utilizzare lo strumento della revisione dell'accertamento, istituto che, a determinate condizioni, consente al contribuente di sanare, nel periodo di tre anni dalla presentazione di una dichiarazione di importazione, eventuali errori senza l'applicazione delle sanzioni<sup>89</sup>.

Tuttavia, un sistematico ricorso alla revisione dell'accertamento non risulta essere una delle procedure più adeguate e snelle previste dal CDU per sanare la propria posizione nei confronti delle dogane a seguito di un aggiustamento di prezzo intervenuto in circostanza di un *TP agreement* tra le parti. Tale istituto infatti, oltre a prevedere una revisione di quanto dichiarato solamente bolletta per bolletta, senza quindi la possibilità per il contribuente di ricorrere ad una singola nota di consolidamento, è attivabile dall'importatore negli unici casi in cui sia intervenuto un *upward price adjustment*. Nella differente prospettiva di una revisione dei prezzi di trasferimento a ribasso, la Suprema

---

<sup>88</sup> PETRUZZELLIS G., 2015, “*Transfer pricing: valorizzazione in dogana con i metodi OCSE*”, Pratica Fiscale e Professionale, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer

<sup>89</sup> Riproduzione riservata, “*Revisione dell'accertamento senza sanzioni*”, Il Sole 24 Ore

Corte di Cassazione ha invece stabilito che non possa essere corrisposto al contribuente un rimborso di quanto pagato in termini di dazi doganali derivante a seguito della stipula di un contratto di *transfer price*<sup>90</sup>.

Al fine di contemperare quindi ai limiti giuridici posti al ricorso dell'istituto della revisione dell'accertamento, è intervenuta la Circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n.16 del 2015, prevedendo la possibilità per gli operatori economici, in presenza di una *policy* di *transfer pricing*, di adottare tanto la procedura di forfettizzazione preventiva, quanto quella della dichiarazione incompleta.

Tale documento di prassi ha rappresentato una vera e propria svolta a livello nazionale “sia sotto il profilo nella semplificazione dei due sistemi di regole finora così divergenti, sia per il sostanziale impulso fornito al *ruling* doganale”<sup>91</sup>. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli infatti, concede ora al contribuente, oltre che la possibilità di richiedere informazioni preventive in materia di origine e classifica delle merci, anche il diritto ad un interpello preventivo in materia di valore. La stessa inoltre riconosce la convergenza dei sistemi fiscale e doganale negli scambi internazionali tra parti correlate, accettando di conseguenza una valorizzazione della merce effettuata nel rispetto dei metodi tradizionali dell'OCSE, in ogni caso tuttavia in linea con quanto la stessa ricostruirebbe in applicazione del principio dell'*arm's lenght*, e nella preventiva dimostrazione della misura in cui gli aggiustamenti e le rettifiche derivanti dagli accordi si riferiscano effettivamente alle merci importate.

Nei casi in cui quindi, l'operatore abbia consapevolezza che la valorizzazione della merce effettuata possa essere condizionata da componenti di valore non determinabili all'atto dell'importazione, quali appunto eventuali aggiustamenti di prezzo derivanti dagli accordi stipulati all'interno del gruppo, potrà chiedere all'Ufficio doganale competente di essere autorizzato a definire *ex-ante*, ed in contraddittorio con lo stesso, avendo riguardo delle operazioni di importazione ed esportazione, della politica dei prezzi di trasferimento adottata e della durata, un importo a *forfait* che consentirà di chiudere la dichiarazione doganale.

In alternativa, il contribuente potrebbe ricorrere all'utilizzo della dichiarazione incompleta. Tale strumento concede la possibilità di compilare il Documento Amministrativo Unico (DAU) con dati ridotti o privo di alcuni documenti necessari a consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il

---

<sup>90</sup> Corte di Cassazione, sentenza n.7716/2013

<sup>91</sup> ARMELLA S., PIEMONTESE L., 2016, “L'Amministrazione Finanziaria riconosce i valori di *transfer pricing* anche ai fini doganali”, Corriere Tributario, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer

quale le merci sono dichiarate. In questa circostanza quindi, come precedentemente illustrato, viene data al cessionario la possibilità di sospendere temporaneamente l'accertamento al fine di rinviarlo ad un momento successivo, riconducibile a quello in cui sarà possibile fornire in dogana la documentazione integrativa relativa ai prezzi di trasferimento.

In conclusione quindi, è possibile affermare come entrambe le discipline trattate debbano essere oggetto di approfondito studio da parte dei gruppi multinazionali che agiscono nel mercato, al fine di attenuare eventuali problematiche di doppia imposizione o, alternativamente, l'irrogazione di pesanti sanzioni.

## CONCLUSIONI

Quest'anno, il 2018, l'Unione Europea celebra il 50° anniversario della nascita dell'unione doganale, a seguito della quale gli operatori economici dei diversi Paesi membri non sono più soggetti ad imposizione daziaria ogniqualvolta venga messo in atto uno scambio di merci tra gli stessi e ogni residente di qualsiasi Stato appartenente al territorio doganale, oltre che avere la possibilità di circolare senza restrizioni di causa e di luogo all'interno dell'UE, è soggetto al pagamento di una medesima somma per l'importazione di un identico prodotto.

L'Unione doganale ha definitivamente sancito quindi un passo in avanti nella storia degli Stati appartenenti al Vecchio Continente, un primordiale cambiamento, probabile fautore di una nuova, e magari non troppo remota, concezione di unione internazionale.

L'Italia e gli altri Paesi membri hanno trasferito la propria potestà legislativa in materia di dogane all'UE che, di conseguenza, gode attualmente di competenza esclusiva. Proprio in virtù di tale potestà, l'UE è intervenuta da ultimo con l'emanazione del nuovo Codice Doganale dell'Unione che, come trattato nel corso dell'elaborato, tra gli altri, è stato motivo di strutturali cambiamenti intervenuti nell'impianto normativo attraverso cui agisco i numerosi operatori economici comunitari.

L'Italia potrebbe essere presa come esempio per la dimostrazione di alcuni dei benefici derivanti dall'applicazione del nuovo Codice. Il 92,6% delle tempistiche di sdoganamento delle merci in entrata in uno qualsiasi degli uffici doganali presenti nel suolo nazionale non supera i cinque minuti; il fascicolo elettronico permette la presentazione in dogana di dichiarazioni relative a merci che ancora devono raggiungere fisicamente un porto o un qualsiasi altro punto di entrata dei beni nel territorio, un sistema, che tramite controllo *online*, permette operazioni di sdoganamento ventiquattro ore su ventiquattro; l'*Enabling trade index* del *World economic forum*, che valuta centotrentasei Paesi in base alla loro capacità di agevolare i flussi commerciali, ha messo l'Italia in classifica al terzo posto della graduatoria relativa all'efficienza delle procedure doganali, dietro solamente a Singapore ed Emirati Arabi; al primo posto invece per ciò che attiene alle tempistiche e ai costi per la movimentazione della merce; sempre al primo posto per tempi e costi di sdoganamento nella classifica stilata dalla Banca Mondiale nel report *Doing business 2017*.

È possibile affermare allora, contrariamente a quanto si potrebbe pensare, che l'Italia ha

dimostrato di avere le capacità, le attitudini e le possibilità di far parte di quei Paesi considerati efficienti ed efficaci da un punto di vista normativo, e di poter quindi competere con le potenze economiche che ad oggi regolano i principali mercati mondiali. È necessario tuttavia sottolineare come i risultati raggiunti dal nostro Paese derivino da una struttura normativa pensata ed applicata da organi non riconducibili a quelli nostrani, ma europei. Potrebbe di conseguenza sorgere il dubbio circa un carente equilibrio allocativo delle capacità legislative in materia tributaria, tra quelle di rango nazionale e quelle internazionali.

Tuttavia, a ben vedere, molti sono i progressi che devono essere compiuti anche in ambito doganale.

Come illustrato l'UE finanzia il perseguimento di obiettivi quali il miglioramento della sicurezza interna, la protezione dal commercio sleale e illegale, la tutela dell'ambiente e la lotta al terrorismo, con entrate derivanti dalla riscossione dei tributi di confine. Il problema principale tuttavia, risiede nel fatto che l'onere della riscossione di tali diritti e la necessità di agevolare gli scambi con procedure più rapide e fluide, ricadono entrambi in capo alle Autorità doganali dei diversi Paesi membri, così come anche il sistema di controllo in entrata di merci e persone.

È chiaro quindi come, a seconda del regime osservato in materia di controlli in entrata dai diversi Paesi, un operatore economico sia portato a scegliere determinati uffici doganali per la dichiarazione delle proprie merci, con conseguente intensificazione dei traffici ed esponenziale perdita in termini di riscossione per l'intera Unione europea.

Secondo un'indagine effettuata per conto della Commissione tra il 2013 e il 2016 dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF), solo il Regno Unito avrebbe dovuto mettere a disposizione quasi due miliardi di euro in più di dazi doganali, derivanti dalla sottostima, fino a dieci volte, del valore della merce in ingresso. L'audit, effettuato inoltre in ulteriori quattro Paesi, Polonia, Romania, Spagna e Italia, era mirato a valutare se le procedure di importazione definite dalla Commissione e dagli Stati membri, fossero adeguate per la tutela degli interessi finanziari dell'UE. Il risultato emerso è che gli Stati membri sono disincentivati ad eseguire controlli e di conseguenza il finanziamento degli obiettivi dell'UE risulta essere carente e non adeguato.

L'OLAF quindi, in generale, ha riscontrato ingenti carenze per ciò che riguardano le metodologie di tutela del finanziamento dell'Unione. A bene vedere infatti, se da un lato è riscontrabile un'uniformità normativa della materia derivante dalla previsione di un unico Codice cui tutti i Paesi membri devono attenersi, dall'altro, a parere dello scrivente, è stato lasciato un margine arbitrario troppo ampio per ciò che attiene il sistema dei

controlli e delle sanzioni.

È paradossale infatti come l'intero ed evoluto sistema normativo sia caratterizzato da una carenza di adeguatezza ed uniformità circa tali aspetti, atti di conseguenza a permettere alla Polonia di poter agire nel mercato al pari degli altri Paesi senza che questa sia dotata di un sistema sanzionatorio amministrativo, al Regno Unito di rendersi complice di articolati ingegni evasivi in materia di dazi e IVA, ed agli altri Stati di far sì che un funzionario della dogana possa ignorare una misura di controllo suggerita, senza alcuna accettazione o conferma gerarchicamente superiore.

Le Autorità doganali di tali Paesi, e probabilmente anche di quelli non oggetto di studio, fanno affidamento sull'esattezza delle dichiarazioni d'importazione presentate in circostanza di procedure di sdoganamento accelerate, rappresentanti quattro quinti di tutte le importazioni nell'UE e soggette a controlli per il solo 0,2% di esse.

È chiaro quindi che per quanto attiene agli aspetti appena evidenziati, sia necessario da parte della Commissione, e preferibilmente in concerto con un organo atto alla revisione dell'operato, tale è l'OLAF, un immediato intervento volto a concludere l'enorme e ammirevole lavoro iniziato con la previsione del CDU.

Come sia indispensabile un'istituzione volta a garantire un controllo circa l'adeguatezza delle metodologie di riscossione previste a livello decentrato nei vari Paesi, è riscontrabile, tra gli altri, anche negli interventi messi in atto dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode in tema di contrabbando. Un esempio è riconducibile ai traffici illeciti di sigarette, una delle principali frodi commesse nell'UE che comporta ingenti perdite in tema di accise e dazi doganali. In questi casi, generalmente, l'OLAF riceve dalle agenzie partner notifiche su movimenti sospetti di navi cargo e le incrocia con i dati nazionali per scoprirne i metodi di contrabbando. Nel periodo 2012-2014 le operazioni condotte dall'OLAF hanno portato al sequestro di nove navi contenenti 215 milioni di sigarette (43 milioni di euro di dazi) e di container con 93 milioni di sigarette (15 milioni di euro di dazi).

Ulteriori e svariati potrebbero essere i casi in cui si siano resi necessari maggiori controlli, dalle biciclette cinesi dichiarate "*Made in Bangladesh*", ai prezzi per il cotone lavorato inferiori a quelli della materia grezza. Sarebbe inoltre possibile stilare un elenco di prodotti che, a causa di inappropriati controlli all'interno di laboratori chimici doganali preposti all'accertamento dell'adeguatezza degli stessi alle norme in materia di salute e sicurezza dell'UE, si sottraggono al gioco della concorrenza danneggiando quindi aziende che agiscono lecitamente all'interno del mercato.

In conclusione quindi è possibile affermare come la tendenza ad un'uniformazione dei

sistemi normativi dei differenti Paesi membri sia apprezzabile e meritevole di tutela, sia per quanto concerne l'efficacia e l'efficienza apportata a livello economico, sia per quanto riguarda l'inevitabile adeguamento strutturale agli attuali mutamenti dei mercati globali. È tuttavia indispensabile che la Commissione supporti il raggiungimento dei propri obiettivi con la previsione di sistemi di controllo e sanzionistici adeguati, uniformi ed atti a contrastare la vastità di quei comportamenti illeciti e frodatori compiuti dai diversi operatori economici che agiscono nel mercato.

## **Ringraziamenti**

Volto ormai al termine del mio percorso di studi sento il bisogno di ringraziare il Prof. Marcello Poggioli che, oltre a dimostrare continuamente la sua disponibilità nei miei confronti, mi ha permesso di analizzare ed approfondire, prima con la relazione di stage, poi con il presente elaborato, due discipline di mio grande interesse, sia con spirito critico ed accademico, che sotto una lente professionale.

Lo ringrazio inoltre e soprattutto per i tanto piacevoli quanto stimolanti incontri avvenuti durante la stesura del lavoro che, ogni volta, hanno permesso di conciliare la discussione della materia oggetto di studio con argomenti di stampo professionale e talvolta puramente colloquiali, coltivando nel sottoscritto una crescente ammirazione e simpatia nei confronti di una persona, prima che un docente, rispettabile e stimabile.

Mi auguro quindi di continuare ad avere, in un futuro prossimo o remoto, ulteriori occasioni di confronto professionale e personale.

## Riferimenti bibliografici

### Articoli

- ARMELLA S., MANNARINO L., *“Il metodo del first sale price: legittimi risparmi sui dazi doganali”*, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer;
- ARMELLA S., PIEMONTESE L., 2016, *“L’Amministrazione Finanziaria riconosce i valori di transfer pricing anche ai fini doganali”*, Corriere Tributario, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer;
- ARMELLA S., 2016, *“Le principali novità del nuovo Codice Doganale dell’Unione”*, Corriere Tributario;
- ARMELLA S., PIEMONTESE L., 2016, *“Gli strumenti di compliance doganale alla luce del nuovo Codice dell’Unione”*, Corriere Tributario;
- BALDI V., 2017, *“Il legame societario determina la daziabilità delle royalties”*, Corriere Tributario;
- CINIERI S., *“Nuovo Codice Doganale: cosa cambia dal 1 maggio 2016”*, IPSOA BigSuite, Walters Kluwer;
- CRISTIANO V., 2016, *“Metodi secondari per rettificare il valore delle merci in dogana”*, Eutekne, Rassegna stampa;
- CRISTIANO V., 2017, *“Per il valore in dogana forfetizzabile l’intero pagamento al venditore”*, Eutekne.Info;
- CUTELLE’ B., FRUSCIONE A., SANTACRECE B., SBANDI E., *“Nuovo Codice Doganale”*, Il Sole 24 Ore;
- D’ALFONSO F., 2015, *“Per le royalties in dogana una sola IVA”*, Eutekne.info;
- D’ALFONSO F., 2016, *“Niente diritti di licenza in dogana se il licenziante non controlla il produttore”*, Eutekne.info;

- D'ALFONSO F., 2017, *“Operatore economico autorizzato”*, Pratica fiscale e professionale, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer;
- D'ALFONSO F., 2017, *“Contraddittorio anticipato in dogana”*, Il Sole 24 Ore;
- D'ALFONSO F., 2017, *“Valore della merce in dogana”*, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer;
- DE ANGELIS L., MARROCCO A., *“Il first sale price come strumento di pianificazione doganale”*, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer;
- FABIO M., 2016, *“Codice Doganale Unionale: una nuova disciplina doganale per un moderno rapporto internazionale”*;
- GARBARINO C., PIAZZA M., 2013, *“Transfer pricing: il rapporto tra valore normale e valore doganale”*, Fiscalità & Commercio Internazionale, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer;
- PETRUZZELLIS G., 2015, *“Transfer pricing: valorizzazione in dogana con i metodi OCSE”*, Pratica Fiscale e Professionale, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer;
- PIEROLO M., *“Calcolo del valore in dogana: quale impatto delle royalties?”*, IPSOA Quotidiano, Wolters Kluwer;
- RAPISARDA F., IPSOA BigSuite, *“Il Valore in dogana delle merci da importare: i profili giuridici, la normativa e la giurisprudenza comunitaria; la falsa dichiarazione di valore”*, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer;
- Riproduzione riservata, *“Revisione dell'accertamento senza sanzioni”*, Il Sole 24 Ore;
- SANTACROCE B., 2016, *“Sdoganamento semplificato con le procedure elettroniche”*, Norme e Tributi, Gruppo 24 Ore;
- SANTACROCE B., 2016, *“L'interpello entra in Dogana – In fuorigioco le risorse UE”*, Norme e Tributi, Gruppo 24 Ore;

- SANTACROCE B., SBANDI E., 2017, “*Dogana, l’interpello viaggia sul web*”, Il Sole 24 Ore;
- SANTACROCE B., SBANDI E., 15.11.2017, “*L’accertamento in dogana è subito esecutivo*”, Il Sole 24 Ore;
- SANTACROCE B., SBANDI E., 2017, “*In dogana correzioni a forfait*”, Il Sole 24 Ore;
- SGATTONI C., “*Royalties e valore doganale: il requisito della condizione di vendita*”, 2017, Corriere Tributario;
- VALENTE P., SALVATORE M., 2013, “*Transfer pricing: il rapporto tra valore normale e valore doganale*”, Fiscalità & Commercio Internazionale, IPSOA BigSuite, Wolters Kluwer.

### **Fonti normative**

- Regolamento UE n.952 del 2013;
- Trattato dell’Unione Europea (TUE);
- Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE);
- Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea (CEE).

### **Manuali**

- A cura di MAYR S., SANTACROCE B., 2014, “*Valore in dogana e transfer pricing*”, IPSOA Manuali, Wolters Kluwer;
- BEGHIN M., 2015, “*Diritto tributario*”, CEDAM;
- BORIA P., 2015, “*Diritto tributario europeo*”, Giuffrè editore;

- CALDERONI U., 1961, “*Valore in dogana delle merci. Nozioni e tecnica del suo accertamento.*”, CEDAM;
- FABIO M., 2017, “*Manuale di diritto e pratica doganale*”, IPSOA;
- FALSITTA G., 2015, “*Manuale di diritto tributario*”, CEDAM;
- MOSCHETTI G., 2015, “*Diritto tributario europeo. Codice sistematico*”, Cooperativa libraria editrice Università di Padova;
- POLLARI N., CASERTANO A., DEBIDDA P., 1998, “*I diritti di confine le dogane e il mercato comune europeo*”, Il Fisco;
- TESAURO F., 2015, “*Istituzioni di diritto tributario*”, UTET Giuridica;
- VAULONT N., 1982, “*L’unione doganale della comunità economica europea*”, Ufficio delle pubblicazioni ufficiale delle CE.

## **Prassi**

- Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 21D, Roma, 30 novembre 2012;
- Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 8D, Roma, 19 aprile 2016;
- Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 5D, Roma, 21 aprile 2017;
- Circolare Ministeriale n.80 del 17 marzo 1988;
- Commissione Europea, 28 aprile 2016, Taxud B4 2016 808781;
- Commissione europea Direzione generale fiscalità e Unione doganale, “Linee guida. Valore in dogana.”, Bruxelles, 28 aprile 2016;
- Risoluzione Ministeriale 520728, del 9 settembre 1975;

- Ufficio delle pubblicazioni ufficiali dell'Unione europea, 2014, *“Le politiche dell'UE. L'Unione doganale dell'UE: proteggere i cittadini e promuovere il commercio”*, Lussemburgo.

## **Giurisprudenza**

- Causa C-306/04, del 26 gennaio 2006;
- Corte di Cassazione, sentenza n.7716/2013;
- Corte Costituzionale, sentenza n. 14/1964;
- Corte Costituzionale, sentenza n. 183/1973;
- Corte di Giustizia, sentenza del 13/11/1964, n.1205;
- Corte di Giustizia, sentenza del 15/07/1964, causa C-6/64;
- Corte di Giustizia, sentenza del 1970, causa C-11/70;
- Corte di Giustizia, sentenza del 1978, causa C-106/77;
- Corte di Giustizia, sentenza del 15.10.1986, causa C-168/85;
- Corte di Giustizia, sentenza del 23.02.2006, causa C-546/03;
- Corte di Giustizia, sentenza del 18.12.2008, causa C-349/07;
- Corte di Giustizia, sentenza del 26.09.2013, causa C-418/11;
- Corte di Giustizia, sentenza del 17/07/2014, causa C-272/13;
- Corte di Giustizia, sentenza del 16/06/2016, causa C-291/15.

## Sitografia

- [http://europa.eu/legislation\\_summaries/customs/l11050\\_it.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/customs/l11050_it.htm)
- [www.bigsuite.ipsoa.it](http://www.bigsuite.ipsoa.it)
- [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)
- [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)
- [www.plusplus24fisco.ilsole24ore.com](http://www.plusplus24fisco.ilsole24ore.com)
- [www.senato.it](http://www.senato.it)